



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

ANAF
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel./ fax: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000 / 2020

privind soluționarea contestației formulate de

X

**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000/2019**

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.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019 asupra contestației formulată de X.

Societatea contestă Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 și are ca obiect suma totală de **000 lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **000 lei**,
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**,
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de **000 lei**,
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice în sumă de **000 lei**,

- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .

Prin adresa nr.000/.2019, contestația formulată de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, a fost transmisă organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat în vederea soluționării potrivit prevederilor art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii titlului de creanță contestat și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **X**.

I. X contestă Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 pentru următoarele motive:

A) Impozitul pe profit:

1) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând majorare de venituri cu veniturile realizate la sediul secundar din I, societatea solicită desființarea actelor administrative fiscale contestate și refacerea inspecției fiscale, conform prevederilor art.129 din Legea

nr.207/2015 privind Codul fiscal, întrucât situația de fapt reținută de inspectorii fiscali nu corespunde realității.

Astfel, X precizează că a adus la cunoștința inspectorilor fiscali că, suprapus cu inspecția fiscală din România, în data de 000/2019, agenția fiscală „X” din I a început efectuarea unui control fiscal al activității desfășurate de sediul secundar din I, astfel că documentele contabile solicitate de aceștia urmează să fie înaintate după terminarea controlului fiscal din I.

Prin urmare, neprezentarea evidenței contabile a sediului secundar din I a avut o cauză obiectivă, iar măsura de prezentare a documentației contabile din I în termenul de 15 zile de la primirea dispoziției de măsuri încalcă dispozițiile art.6 alin.(3) din Legea nr.207/2015, întrucât nu putea fi impus un astfel de termen în condițiile în care desfășurarea și terminarea inspecției fiscale din I nu depindeau de voința sau dispoziția societății.

X precizează că la data depunerii contestației inspecția fiscală din I nu s-a finalizat.

Mai mult, X I este un sediu permanent al X Romania care având codul fiscal și de TVA emise de autoritățile din I, are obligația de a declara și plăti impozitele și contribuțiile în I. În susținere, societatea anexează invitația nr.000/2019 și certificatul de înregistrare fiscală a sediului permanent din I.

2) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând venituri suplimentare stabilite de inspecția fiscală în anii 2017 și 2018, întrucât conform extraselor bancare și a înregistrărilor contabile efectuate în contul 625.1 – cheltuieli cu deplasări și detașări au fost identificate persoane care au primit sume de bani cu titlu de indemnizație de detașare în străinătate, iar aceste persoane nu se regăsesc în pontajele anexate la facturile emise de X (România) către X (Norvegia) pentru lucrările efectuate pe șantierele din Franța, Germania și Norvegia, societatea solicită reconsiderarea acestor sume ca fiind cheltuieli deductibile.

Totodată, societatea precizează că potrivit Contractului de prestări servicii încheiat la data de 000/2014 între X și X, a Actului aditional nr.1 la acest contract, a Contractului de prestări de servicii din 000/2014 și Actului adițional nr.1 la acest contract, X plătește salariilor detașați în străinătate salariul, diurna, indemnizația de detașare etc., urmând să refactureze aceste sume către X pe baza pontajelor întocmite, însă, numai în privința personalului direct productiv, adică a personalului angajat în procesul efectiv de producție.

Pentru personalul auxiliar, adică neimplicat în procesul direct de producție (indirect productiv) - inginerul șef de șantier, maistru, șofer, asistent manager etc - potrivit aceleiași convenții nu se întocmesc pontaje, refacturarea cheltuielilor cu deplasarea sau a diurnei făcându-se pe baza documentelor justificative ale deplasării.

Pe de altă parte, contestatara precizează că aceste cheltuieli sunt reale, precum și facturarea acestora către beneficiarul X Norvegia, fapt ce nu a fost negat de către inspectorii fiscali, astfel încât majorarea bazei impozabile cu această sumă este o măsură nefundamentată din punct de vedere legal, ci doar cu scopul de a se crea artificial o obligație suplimentară de plată.

3) În ceea ce privește sumele de 000 lei, de 000 lei și de 000 lei, contestatara precizează că acestea reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în anul 2018 dar care nu au fost declarate în declarația anuală privind impozitul pe profit în anul 2018 -D101.

Referitor la aceste sume, X menționează că a constatat în timpul inspecției fiscale faptul că Declarația D101 privind impozitul pe profit în anul 2018 a fost depusă eronat iar întrucât după începerea inspecției fiscale nu mai pot fi rectificate declarațiile societății, organul fiscal putea dispune măsurile necesare.

4) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând majorare de cheltuieli cu contribuțiile datorate de angajator ca urmare a majorării fondului de salarii cu cheltuielile cu diurna pentru personalul care a lucrat în Norvegia și I pentru perioada 000/.2015-000/.2018, contribuții ce nu au fost înregistrate pe cheltuieli, în evidența contabilă și nu au fost declarate în declarația anuală privind impozitul pe profit, societatea solicită a se avea în vedere argumentele prezentate la pct.3 al contestației în ceea ce privește diferențele de impozit pe venit din salarii și asimilate salariilor, respectiv de contribuții sociale obligatorii.

5) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând limitarea la 50% a cheltuielilor cu piesele de schimb și combustibil, pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, X precizează că, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(3) lit.I) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplică deja deductibilitatea limitată la 50% pentru toate cheltuielile aferente vehiculelor utilizate, fapt pentru care s-a procedat în mod eronat la majorarea bazei impozabile cu această sumă.

6) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu diurna pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu există documente justificative, lipsă ordin de deplasare pentru justificarea deplasării în Norvegia în perioada 2014 și în anul 2015, în situația în care, conform evidenței contabile, prima factură a fost emisă către X în data de 000/2014, contestatara precizează că există documente, însă nu au fost solicitate și nici analizate de către inspectorii fiscali.

Contestatara menționează că anexează la contestație copii ale facturilor nr.000/2014 și nr.000/.2015, contractul de prestări servicii încheiat între X și X Norvegia, rapoarte trimestriale de productivitate 2014-2015 și ordine de deplasare 2014-2015.

7) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli privind serviciile de catering în situația în care societatea plătește și diurnă pentru angajații care lucrează în țară, X precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.319/2006 cu titlu de alimentație de protecție pentru persoanele ce lucrează în condiții deosebite.

Contestatara menționează că acordarea de mese angajaților care își desfășoară activitatea în șantier naval în condiții dăunătoare sănătății se încadrează în dispozițiile art.128 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, în acest sens fiind și Decizia Curții de Apel X nr.000/2016. În plus, aceste prevederi legale se regăsesc și în dispozițiile legale aplicabile începând cu 01.01.2016.

Totodată, X precizează că alimentele respective au fost oferite salariaților în timpul programului de lucru iar nu sub forma unui avantaj salarial în condițiile art.55 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.76 alin.(3) lit.b) din Legea nr.227/2015, pentru a se impune suplimentar impozitarea.

Efectuarea acestui gen de cheltuială este în interesul angajatorului de a optimiza activitatea desfășurată de salariați, în vederea asigurării celor mai bune condiții de muncă, având în vedere condițiile grele și nocive de muncă în care aceștia își desfășoară activitatea.

8) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu piesele de schimb achiziționate de la X, conform facturii nr.000/2014, X precizează că această cheltuială este aferentă autoturismului cu număr de înmatriculare X, utilizat de societate în baza Contractului de comodat din .2012, anexat la contestație.

9) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuiala cu amortizarea unor imobile, X precizează că

argumentația organelor de inspecție fiscală excede prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016, dat în aplicarea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, întrucât ceea ce este esențial pentru încadrarea unei tranzacții ca având scop economic este ca bunul achiziționat să fie destinat să producă avantaj economice, beneficii, profituri.

Astfel, mijloacele fixe au fost achiziționate de societate pentru/în scopul închirierii platformei betonată depozitari pentru terenul în suprafață de 2.800 mp +933 mp, închirierii pentru imobilul P+I X, sediu și servicii pentru imobilul X, închirierii pentru imobilul X, închirierii pentru imobilul X iar neutilizarea efectivă a acestora pentru anumite perioade de timp, datorată, în principal, faptului că nu au existat clienți interesați sau imobilele necesitau lucrări de amenajare și reparații, în condițiile în care acestea au fost utilizate și au produs venituri anterior, nu contravine prevederii pct.4 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016 care impune doar ca destinația bunurilor amortizabile să fie aceea de a produce avantaje economice, beneficii, profituri.

10) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu cazarea, taxă hotelieră, taxe sejur și bilete de avion precum și suma de 000 lei reprezentând cheltuieli servicii de transport extern achiziționate de la X, conform facturii nr.000/.2014, X precizează că există documente justificative, respectiv Contractul de prestări servicii nr.000/2014.

Totodată, contestatara menționează că suportarea acestor cheltuieli a fost prevăzută în contractul individual de muncă negociat cu fiecare dintre angajații ale căror deplasări în interes de serviciu au generat cheltuielile respectivă.

De asemenea, este excesiv să se recunoască deductibilitatea acestui tip de cheltuielă doar circumscris unui contract comercial încheiat de X cu partenerul extern, cu ignorarea cheltuielilor efectuate în faza precontractuală.

11) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli de servicii documentație tehnică pentru reabilitare X și servicii de proiectare studiu istoric arhitectural conform conform facturilor nr.000/2014 și nr.000/.2017 emise de X, X solicită reconsiderarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile întrucât serviciile au fost prestate efectiv iar documentația întocmită este valabilă.

Totodată, X precizează că măsura de finanțare din fonduri - Măsura POR 2.2 Sprijinirea creării capacităților de producție și

dezvoltarea serviciilor -pentru proiectul X - nu este încă deschisă, nefiind alocate fonduri.

12) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu achiziții diverse (materiale de construcții, mobilier, bricheta rumegus etc.), X precizează că aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât au fost utilizate în scopul dotării și întreținerii spațiilor proprii ale societății, astfel: mobilierul a fost folosit pentru amenajarea spațiului de birouri din șantierul naval cu care X a avut încheiate contracte de prestări servicii, materialele de construcții au fost folosite pentru mici reparații și amenajări spațiu birouri, brichetele rumegus și materialul lemnos pentru centrala termică de la spațiul de birouri; foarfeca, fierăstrău, secera, îngrășământ pentru întreținerea spațiului verde de la sediu.

În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând lipsă la inventar în urma predării către X a sculelor primite în folosință pentru executarea contractului de prestări servicii, X precizează că a formulat plângere la firma de pază și la conducerea X întrucât, în opinia societății, sculele au rămas pe platforma șantierului naval, plângerea rămânând nesoluționată.

13) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu reparații efectuate la mijloace de transport care nu aparțin societății, X precizează că mijloacele de transport sunt deținute și utilizate de societate în baza Actului de adjudecare nr.000/.2014 ,Contractelor de folosință din.2014 și din 2014 fapt pentru care cheltuielile cu reparații sunt deductibile la calculul profitului impozabile întrucât au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

14) În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei înregistrate în contul 607, X precizează că achizițiile constând în îmbrăcăminte, bijuterii, pachet turistic, portofele, încălțăminte sport au fost refacturate către X Norvegia conform facturilor seria X nr.000 /2016, nr.000/.2016, nr.000/2016, nr.000/2016, nr.000/2016, nr.000/2016 și nr.000/2016.

Prin urmare, întrucât bunurile achiziționate au fost revândute, fiind obținute venituri impozabile, cheltuiala aferentă este deductibilă fiscal.

15) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu materialele de construcții și prestări servicii efectuate pentru modernizarea imobilului închiriat în localitatea X, X

precizeaza că imobilul este deținut în baza Contractului de comodat din 2017 încheiat cu proprietarul X.

Totodată, societatea menționează că această cheltuiala cu modernizarea a fost recuperată prin închirierea imobilului cu suma de 000 lei/lună încă din luna aprilie 2018, fiind obținute venituri în sumă de 000 lei, din care a fost dedusă cheltuiala cu amortizarea, restul fiind venit impozabil.

16) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând cheltuieli privind alimente în situația în care societatea plătește și diurna pentru angajații care lucrează în țară, X învederează aceleași argumente prezentate la pct.7 din contestație.

17) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu prestări servicii înregistrate în contul 628 în baza facturilor nr.000/2016, nr.000/2016 și nr.000/2016 emise de X, X precizează:

În baza Contractului de prestări servicii nr.000/2016, X s-a obligat să execute către X, lucrări de confecții containere tubulatură 100 buc.

Neavând suficient personal X a contractat cu X executarea serviciilor de confecții (polizat și ansamblat) containere tubulatura 100 buc.

În raporturile cu beneficiarul mărfii X, X a emis lunar facturile de prestări de servicii seria AFI nr.000/2016, nr.000/2016 și nr.000/2016, însă prestatorul subcontractat X a facturat către X executarea lucrărilor la momentul finalizării acestora, conform facturilor nr.000/2016, nr.000/2016, nr.000/2016 și nr.000/2016, după predarea de către X a containerelor tubulatură către beneficiarul X și după acceptarea de către acesta din punct de vedere cantitativ și calitativ a bunurilor livrate.

Prin urmare, contestatara consideră că sunt deductibile fiscal cheltuielile angajate în raporturile cu X, întrucât au fost efectuate în baza contractului de subantrepriză/prestări de servicii, prin care X a angajat societatea X să execute lucrările de confecții containere tubulatură 100 buc., comandate de X:

Totodată, X precizează că în urma acestui contract de confecție container tubulatură s-a înregistrat profit chiar și după deducerea cheltuielilor cu serviciile contractate de la X

18) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii (materiale de construcții, servicii de proiectare și studiu istoric arhitectural urbanistic) efectuate pentru imobilul din localitatea X, X precizează că inspectorii fiscali nu au luat în

considerare clauza prevăzută în Actul Adițional nr.000/.2017 la Anteccontractul de vânzare-cumpărare privind imobilul din X, potrivit căruia toate cheltuielile efectuate de promitentul cumpărător pentru consolidarea, conservarea, restaurarea, renovarea și amenajarea imobilului, inclusiv activitățile de proiectare pentru imobil se scad în final din prețul de vânzare cumpărare al imobilului.

19) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând cheltuieli aferente unor prestări servicii - întocmire raport evaluare pentru construcția și terenul situate în X efectuate de X conform facturii nr.000/.2017, X precizează că raportul de evaluare a fost întocmit la solicitarea acesteia în vederea achiziționării imobilului -construcție și teren - iar urmare întocmirii acestui raport, societatea a putut să decidă în cunoștință de cauza cu privire neoportunitatea efectuării unei asemenea achiziții.

Societatea consideră că această cheltuială nu se poate considera ca fiind nedeductibilă fiscală cât timp a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice.

20) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu servicii medicale efectuate pentru salariatul X, X solicită reconsiderarea acestor cheltuieli ca fiind deductibile fiscal întrucât potrivit modificărilor aduse art.76 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, începând cu veniturile aferente lunii iulie 2017, serviciile medicale furnizate sub formă de abonament conform Legii nr.95/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajator pentru angajații proprii nu reprezintă avantaj de natură salarială și nu intră în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii dacă acestea nu depășesc echivalentul în lei al sumei de 000 euro/an pentru fiecare angajat iar sumele plătite peste acest plafon pentru salariați vor fi considerate ca avans pentru anii următori, conform plafonului deductibil de 000 euro/an, până la stingerea lor.

21) În ceea ce privește suma de 000lei reprezentând potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății în baza facturii proforme FN din 2018 emisă de X, X precizează că organele de inspecție fiscală au reținut în mod eronat situația de fapt, întrucât nu este vorba de o factură proformă ci de o factura trimisă pe email de către furnizorul X pentru servicii de cazare iar deplasarea a fost efectuată de către directorul societății, la șantierul naval din X în interesul societății.

22) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând achiziția unui mijloc fix amortizabil, respectiv a stației dedurizare pentru imobilul din localitatea X, conform facturii nr.000/.2018 emisă de X, X precizează că stația de dedurizare face parte din instalația de climatizare și asigurare a apei calde menajere, împreună cu centrala termica și caloriferele, este un mijloc fix, iar în sensul Codului civil este un bun accesoriu, conform art.546.

23) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând contravaloare avans înregistrat pe cheltuieli în contul 628 conform facturii nr.000/.2018 emisă de X, X precizează că această sumă reprezintă prețul bunurilor/serviciilor facturate de X în baza contractului de prestări servicii nr.X și, deși în factura s-a menționat avans, conform modificărilor clauzelor contractuale, efectuate de comun acord cu X, a fost redusă valoarea contractului la suma de 000 lei, suma fiind corect înregistrată în contul 628.

24) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând avans înregistrat pe cheltuieli în contul 628 conform facturii nr.000/2018 emisă de X, X precizează că prin actul aditional nr.000/2018 la contractul de închiriere nr.000/2018, art.7.7 din contract a fost modificat, prin voința părților, astfel că operațiunea nu reprezintă un avans pentru achiziția autoturismului ci o chirie plătită anticipat, fiind o cheltuială deductibilă.

25) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând achiziții de servicii recrutare personal efectuate de către X, X precizează că organele de inspecție fiscală nu au cerut clarificări. Astfel, prin actul aditional din 2018 la contractul de prestări servicii din data de 000, se îndreaptă eroarea materială, respectiv X are calitatea de agenție iar X are calitatea de client.

26) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând achiziții de materiale pentru reparația imobilului din localitatea X, X precizează că echipa de control în mod eronat a considerat că aceste cheltuieli sunt aferente imobilului din X, întrucât acestea sunt cheltuieli aferente instalației de internet pentru X. Contestatara anexează factura nr.000/.2018 emisă de X.

27) În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, achiziții de servicii lucrări instalații și materiale pentru reparații efectuate la imobilul situat în localitatea X, X precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în anul 2018 pentru imobilului din X, pentru care deține contract de

comodat și pentru care societatea a închiriat imobilul cu suma de 000 lei/lună încă din luna aprilie 2018, obținând venituri în sumă de 000 lei. Contestatara anexează factura nr.000/.2018 emisă de X și factura nr.000/2018 emisă de X.

B) Taxa pe valoarea adăugată:

X precizează că, pentru aceleași operațiuni și având în vedere aceleași motive, contestă diferențele de taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, bunurile și serviciile fiind utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Contestatara precizează că îndeplinește condițiile de formă și fond prevăzute de legislația fiscală, taxa pe valoarea adăugată fiind aferentă operațiunilor taxabile ale societății și justificată în baza facturilor puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în original.

Prin urmare, potrivit principiului neutralității fiscale nu poate fi constituită o sarcină suplimentară pentru operatorul economic.

Totodată, X consideră că legislația fiscală națională nu impune în afara existenței unei facturi necesitatea preconstituirii de documente de tipul NIR, procese verbale de reparații, bonuri consum, procese verbale de repartizare cheltuieli, în vederea exercitării dreptului de deducere.

C) Impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale:

X precizează că articolele și actele normative invocate în motivarea actelor administrativ fiscale contestate au fost interpretate și aplicate greșit de către organul de inspecție fiscală și nu justifică din punct de vedere juridic asimilarea diurnei venitului salarial cu consecința aplicării cotelor de impozit pe venit salarial sau a calculării contribuțiilor sociale obligatorii aferente întrucât actele normative care le conțin nu au scopul de a reglementa tratamentul fiscal al diurnei și al altor drepturi bănești ce se cuvin salariaților detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, ci obiectul de reglementare, rațiunea Directivei 96/71/CE, implicit a legilor interne care o transpun constă în a institui un sistem comun de norme de protecție a angajaților detașați să presteze servicii pe teritoriul altui stat membru UE, decât cel pe care este stabilit întreprinderea care face detașarea.

Acest aspect rezultă și din prevederile art.1 ale Directivei 2014/67/UE a Parlamentului European.

Totodată, normele legale citate de organele de inspecție fiscală trebuie înțelese în sensul în care lucrătorilor detașați pe teritoriul altui stat membru trebuie să li se asigure condiții de lucru și

de încadrare în muncă cel puțin identice cu cele care s-ar aplica lucrătorilor respectivi dacă ar fi angajați pe teritoriul statului membru gazdă, pentru a ocupa același post.

De asemenea, rațiunea pentru care Directiva 96/71/CE a reglementat la art.3 alin.(7) paragraful al doilea faptul că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și mese este aceea de a institui un sistem complet de evaluare a condițiilor de muncă care se asigură lucrătorului detașat pe teritoriul altui stat membru, cu luarea în considerare a tuturor drepturilor bănești ce se acordă angajatului (inclusiv sub forma indemnizațiilor de detașare), care să fie comparat cu condițiile de încadrare în muncă ce se aplică în statul membru în care urmează să fie prestat serviciul, cu scopul de a asigura protecția adecvată a lucrătorilor detașați, de nu se submina sistemul național de a stabilire a salariilor al statului membru gazdă, de a se asigura un mediu concurențial funcțional în care competența de a stabili salariile să revină statelor membre în conformitate cu dreptul intern și cu practicile naționale, etc, iar nicidecum aceea de a institui tratamentul fiscal al diurnei externe care rămâne, în continuare, supusă legislației naționale a statului pe teritoriul căruia se evidențiază, calculează și se plătesc impozitele și contribuțiile legale.

Contestătara menționează că aceste aspecte rezultă cu mai multă claritate din Directiva (UE) a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018 de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Totodată, X solicită a se constata că potrivit legislației fiscale indemnizația de delegare sau detașare (diurna) pentru delegarea/detașarea în țară sau străinătate este un drept cuvenit persoanelor fizice care au calitatea de salariat pe perioada delegării/detașării.

Contestătara precizează ca a aplicat cuantumul legal al diurnei acordate în străinătate ajungând la un maxim fiscal de 87,50 euro/zi (2,5 ori x35 euro/zi), neimpozabil din punct de vedere al impozitului pe venit, fapt pentru care, diferențele stabilite suplimentar de inspecția fiscală cu titlu de impozit pe venit din salarii sau asimilate și, respectiv, contribuții sociale sunt nedatorate.

În ceea ce privește perioada de delegare, societatea solicită să se constate că dispozițiile Codului muncii reglementează raporturile de muncă și nu se substituie dispozițiilor de natură fiscală, fapt pentru care nu pot constitui temei pentru stabilirea unor

obligații fiscale suplimentare în sarcina angajatorului, obligațiile fiscale fiind reglementate exclusiv de Codul fiscal și actele normative fiscale conexe.

Astfel, în cazul în care se depășește plafonul diurnei, pentru partea care depășește acest plafon se aplică impozitarea și nicidecum reconsiderarea diurnei și încadrarea în categoria veniturilor asimilate salariilor ca sancțiune fiscală.

Totodată, X precizează că nu are relevanță faptul că nu are un șantier naval propriu pe care salariații să își desfășoare activitatea, ci obiectul de activitate al societății – construcția de nave și structuri plutitoare – în exercitarea căruia angajează raporturi contractuale de prestări de servicii cu diverși parteneri interni sau externi.

În plus, organul de inspecție fiscală nu a argumentat aplicabilitatea art.11 alin.(1) din Codul fiscal, în ceea ce privește recalificarea sau reîncadrarea contractelor de muncă pentru a stabili diferențele de impozit și contribuții stabilite suplimentar.

Având în vedere cele mai sus precizate, societatea solicită anularea actelor atacate cu consecința exonerării de plata sumelor stabilite suplimentar, sau după caz, desființarea acestora, cu consecința refacerii inspecției fiscale.

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.000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2019, contestată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile societății cu suma de **000 lei**, constituită din:

-suma de 000 lei reprezentând majorarea veniturilor cu veniturile realizate la sediul secundar din I

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în anii 2015 și 2016, X a avut deschis un sediu secundar în I, pentru care avea obligația conform prevederilor art.1 alin.1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare să organizeze și să conducă contabilitatea proprie.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019, organele de inspecție fiscală au dispus societății să prezinte evidența contabilă a sediului secundar din I întocmită în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991 în vederea evitării dublei impuneri și aplicării prevederilor legale privind acordarea creditului fiscal extern. Întrucât societatea nu

a prezentat până la data finalizării inspecției fiscale cele solicitate, în temeiul art.6 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea veniturilor realizate la sediul secundar din I pe baza facturilor emise de către X-Sediul secundar I către X, cod TVA X puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către reprezentantul societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă a X cheltuielile cu plata salariilor și diurna acordată personalului trimis să-și desfășoare activitatea în I, cheltuieli privind transportul, cheltuieli privind echipamente de protecție, cheltuieli privind achiziționarea obiectelor de inventar (scule).

Referitor la impozitul pe venit plătit în I, societatea a menționat că nu a achitat nici un impozit pe venit în I, rezultatul fiscal al sediului secundar în anul 2016 fiind pierdere fiscală.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate la sediul secundar din I nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit în anii 2015 și 2016, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.82 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezentând majorarea veniturilor societății cu venituri nefacturate către X din Norvegia.

Conform extraselor bancare și a înregistrărilor contabile efectuate în contul 625.1 “cheltuieli cu deplasări și detașări” în anii 2017 și 2018, organele de inspecție fiscală au identificat persoane care au primit sume de bani cu titlu de indemnizație de detașare în străinătate iar aceste persoane nu se regăsesc în pontajele anexate la facturile emise de X către X din Norvegia pentru lucrările efectuate pe șantierele din Franta, Germania și Norvegia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.5 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și ale art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere prevederile art.106 alin.(1) și alin. (2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.2 lit.d) din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și în baza Notei de fundamentare nr.366128/24.04.2019 întocmită în baza art.4 alin.(3) din OPANAF nr.3389/2011, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile societății cu suma de 000 lei în anul 2017 și cu suma de 000 lei în anul 2018.

-suma de **000 lei** reprezinta venituri inregistrate de societate in evidenta contabila in anul 2018 care nu au fost declarate in Declaratia anuala privind impozitul pe profit in anul 2018,-D101, fiind încălcate prevederile art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal sau au majorat cheltuielile societății, astfel:

-suma de **000 lei** reprezintă cheltuieli inregistrate de societate in evidenta contabila in anul 2018 care nu au fost declarate in Declaratia anuala privind impozitul pe profit in anul 2018, D101, fiind încălcate prevederile art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezintă majorarea cheltuielilor cu contributiile datorate de angajator stabilite de echipa de inspectie fiscala ca urmare a majorarii fondului de salarii cu cheltuielile cu diurna pentru personalul care a lucrat in Norvegia si I pentru perioada 2015-2018, contributi ce nu au fost inregistrate in evidenta contabila la cheltuieli si nu au fost declarate in Declaratia anuala privind impozitul pe profit, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.25 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.82 alin.(2) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta limitarea la 50% a cheltuielilor cu piesele de schimb si combustibil, pentru care societatea nu a prezentat foi de parcurs pentru a face dovada ca au fost realizate in scopul obtinerii de venituri.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca vehiculele nu au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, in situatia in care, pe langa utilizarea in scopul activitatii economice, vehiculul a fost utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.49 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu diurna pentru care nu au fost prezentate documente (lipsa ordin de deplasare) pentru justificarea deplasarii in Norvegia in perioada 01.01.2014-31.08.2014 si in anul 2015 in situatia in care conform evidentei contabile prima factura emisa catre X din Norvegia este in data de 2014.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- suma de **000lei** reprezinta cheltuieli privind servicii de catering in situatia in care societatea plateste si diurna pentru angajati care lucreaza in tara.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu piesele de schimb achizitionate de la X in baza facturii nr000/2014, pentru care nu a fost indicat numarul auto si s-a constatat lipsa foi de parcurs.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu amortizarea imobilelor pentru perioada verificata (teren in suma de 000 lei, imobil X in suma de 000 lei, imobil X in suma de 000 lei, imobil X in suma de 000 lei si imobil X in suma de 000 lei numai pentru anul 2014).

Organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste imobile nu au fost folosite in scopul realizarii de venituri impozabile in perioada 01.01.2014-31.12.2018, fiind inregistrate in evidenta contabila doar cheltuieli cu amortizarea.

Avand in vedere faptul ca societatea a calculat amortizare pentru aceste mijloace fixe din considerentul ca activul se uzeaza moral /fizic din cauza neutilizarii, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru a nu influenta impozitul pe profit, X avea obligatia sa inregistreze aceasta cheltuiala ca si cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal si sa o declare in declaratia D 101.

Organele de inspectie fiscală au constatat că suma de 000 lei reprezintă cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.70² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.21 alin.(1) și art.28 alin.(12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.23 alin.(1) și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.21 alin.(1) și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu cazarea, taxa hoteliera, taxe sejur si bilete de avion pentru care nu au fost prezentate documente, (lipsa ordin de deplasare) pentru justificarea deplasarii.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu servicii de transport extern pentru care nu au fost prezentate documente (lipsa contract sau alte documente) prin care sa se justifice transportul achizitionat de la X în baza facturii nr.000/2014.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind

încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu servicii documentatie tehnica pentru reabilitate X si servicii proiectare –studiu istoric arhitectural înscrise în facturile nr.000/.2014 și nr.000/2017 emise de X.

Întrucât X nu a mai efectuat nici o alta operatiune privind intentia de a reabilita aceasta locatie, la aceasta data locatia X fiind o ruina, organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu achizitii diverse (materiale construcții, mobilier, bricheta rumegus, gratar, masina tuns gazon+glafuri PVC, ecografie abdomen, gratar, materiale instalatii, pantofi, bicicleta, hrana pentru pisici+caini inregistrate in contul 604, foarfeca gradina, ingrasamant cu efect insecticid si ingrasamant granulat, seminte sezon, storcator, set inghetata, foarfeca, gard viu, grebla, fierastrau, secera, cazma, sapa, teava, otel, plasa sudata, cric, biciclete, bidon ciclism, manusi portar, set portar, bicicleta, ochelari ciclist, analize medicale pentru X etc.) precum si scule achizitionate de la X, lipsa la inventar, in suma de 000 lei pentru care nu s- a recuperat prejudiciul de la persoanele vinovate.

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli cu reparatii la mijloacele de transport cu numar de inmatriculare XXX care nu apartin societatii conform facturilor fiscale de achizitie nr.000/2015, de la X, nr.000/.2015 de la X, 000/2015 si nr.000/.2015 de la X si nr.000/2015 de la X .

Organele de inspectie fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2016) reprezinta cheltuieli aferente unor achizitii de imbracaminte si pachete turistice inregistrate eronat in contul 607 (descarcare gestiune) pentru care societatea nu a făcut dovada ca achizițiile au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca X a achizitionat imbracaminte, bijuterii, pachet turistic, portofele, incaltaminte sport pe care le-a inregistrat ca si marfuri in ct.371 si pe care, ulterior, le-a scazut din gestiune pe motiv ca au fost facturate catre X din Norvegia.

In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca operatorul economic a facturat catre partenerul din Norvegia, echipamente, scule si alte materiale, pe facturile emise neregasindu-se produsele inregistrate in contul 371 "Marfuri".

-suma de **000 lei** reprezinta achiziții de materiale de constructii și prestari servicii pentru modernizare efectuata la imobilul inchiriat situat in localitatea X, inregistrate de societate in contul de cheltuieli 602, dar care nu au fost inregistrate in contul de venituri 722 "Venituri din productia de imobilizari" asa cum este prevazut in OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la finalul investitiei se inregistreaza valoarea modernizarii in contul de mijloace fixe, iar cheltuiala cu modernizarea se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii asa cum este prevazut la art.28 alin.12) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.26 din HG nr.1/2016 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- suma de **000 lei** (2016) reprezinta cheltuieli privind alimentele in situatia in care societatea plateste si diurna pentru angajati care lucreaza in tara.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind

încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2016) reprezinta cheltuieli cu prestari servicii inregistrate in contul 628 pentru care nu au fost prezentate documente pentru justificarea lucrarilor efectuate de X conform facturilor fiscale nr.000/2016, nr.000/2016 si nr.000/2016, reprezentand lucrari de polizat si asamblat containere tubulatura 100 bucăți in baza contractului de prestari servicii nr.000/2016 (lipsa deviz de lucrari).

Având în vedere că

- X a executat pentru VARD X SXA containere tubulatura iar ultima livrare a acestora a fost efectuată pe data de 2016,

-facturile de la partener au fost emise dupa data de 2016,

organele de inspecție fiscală au constatat că X nu face dovada scopului pentru care a achizitionat aceste servicii de la X

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta achizitii de bunuri si servicii (materiale de constructii, servicii proiectare si studiu istoric arhitectural urbanistic) pentru imobilul din localitatea X,

Având în vedere că:

-X a incheiat cu proprietarul, doamna X, Antecontractul de vanzare-cumparare din data de 2017 prin care societatea se obliga sa cumpere imobilul situat la aceasta adresa la pretul de 000 Euro.

-intrarea in posesie a bunului se va face dupa achitarea integrala a pretului,

organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2017) reprezinta cheltuieli aferente unor prestari servicii -intocmire raport evaluare pentru constructia si terenul situate in X, efectuate de X conform facturii fiscale nr.000/2017.

Întrucât X nu detine bunuri la aceasta adresa sau puncte de lucru, organele de inspecție fiscală au constatat că această cheltuială nu a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2018) reprezinta cheltuieli cu servicii medicale pentru asociatul X (000 lei) si servicii medicale X (000 lei).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii în baza facturii proforme FN din 2018 emisa de X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice considerate de echipa de inspectie fiscala, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta achizitie mijloc fix amortizabil - statie dedurizare pentru imobilul din X, conform facturii fiscale nr.000/2018 emisa de X .

Organele de inspecție fiscală au constatat că această cheltuială nu a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât achiziția mijlocului fix amortizabil a fost înregistrată eronat in contul de cheltuieli, corect fiind in contul de mijloace fixe.

-suma de **000 lei** reprezinta contravaloare avans conform facturii nr.000/.2018 emise de X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că avansul a fost înregistrat eronat pe cheltuieli in contul 628 întrucât această cheltuiala nu a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta contravaloare avans conform facturii nr.000/2018 emisa de X.

Având în vedere că:

-potrivit contractului de inchiriere nr.000/2018, X inchiriaza autovehiculului Mercedes Coupe in schimbul achitarii unei chirii de 000 Euro/luna plus TVA.

- la art.7 din contract se mentioneaza faptul ca locatarul se obliga sa plateasca locatorului avansul achitat de acesta pentru achizitionarea autovehiculului, plus toate celelalte cheltuieli aferente utilizarii autoturismului, termenul de inchiriere fiind de 60 luni.

-la art.2 alin.4) din contract se mentioneaza ca locatorul isi pastreaza dreptul de proprietate deplina asupra autovehiculului inchiriat,

organele de inspectie fiscala au constatat ca avansul pe care l-a platit X pentru achizitionarea autoturismului nu se justifica sa fie platit de catre chiras, respectiv X, deoarece proprietarul autovehiculului inchiriat este locatorul, iar societatea plateste chirie lunara pentru utilizarea autoturismului.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca X a inregistrat avansul in mod eronat pe cheltuieli in contul 628 intrucât această cheltuială nu a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2018) reprezinta cheltuieli aferente unor achizitii de prestari servicii - recrutare personal efectuate de catre X.

Având în vedere că:

-X a incheiat cu X, Contractul de prestari servicii recrutare personal din 2018, prin care X are calitatea de "client" iar X are calitatea de "agentie",

- la obiectul contractului se mentioneaza ca agentia se angajeaza sa caute si sa propuna clientului, candidatii corespunzatori in conformitate cu aspectele stabilite in cadrul contractului,

- la pct.5.4 este stipulat ca agentia va primi o renumeratie de 000 euro plus TVA in cazul angajarii unui candidat, iar daca stabileste o relatie de munca datoreaza o suma fixa de 000 lei plus TVA,

organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica emiterea de facturi de catre X catre X, deoarece clientul conform contract este X si nicidecum X.

Totodata, având în vedere și faptul că facturile emise de X nu au fost insotite de documente justificative care sa faca dovada prestarii de servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu face dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in

scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2018) reprezintă cheltuieli aferente unor materiale achizitionate de X pentru reparatii la imobilul din X.

Întrucât societatea nu detine bunuri la aceasta adresa sau puncte de lucru, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu face dovada ca achizitia de materiale a fost efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** (2018) reprezintă cheltuieli aferente unor prestari servicii lucrari instalatii si achizitia unor materiale pentru reparatii imobil loc.X.

Întrucât societatea nu detine bunuri la aceasta adresa sau puncte de lucru, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu face dovada ca prestarile de servicii si achizitia de materiale au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta depasirea cheltuielilor de protocol inregistrate in registrul de evidenta fiscala ca si cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, insa nedecarate in Declaratia anuala privind impozitul pe profit in anul 2018,-D101, fiind încălcate prevederile art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.02.2014-31.12.2018 s-au stabilit diferente de TVA in suma de **000 lei**, respectiv:

a) TVA deductibila a fost diminuata cu suma de **000 lei**, din care:

- suma de **000 lei** reprezintă TVA aferenta achizitionarii unor produse alimentare.

Întrucât societatea nu a prezentat state de plata cu salariatii care au primit alimentele iar în aceeași perioada aceasta a acordat și diurna interna salariatilor sai, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada ca aceste achiziții au fost

efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezintă diminuarea cu 50% a TVA dedusă aferentă achizițiilor de piese de schimb reparatii auto, servicii de reparatii auto, societatea nu a prezentat foi de parcurs pentru a justifica faptul ca autoturismele au fost utilizate numai în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.45¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă unor achiziții (materiale pentru reparatii și construcții, mobilier, etc.).

Întrucât societatea nu a făcut dovada ca aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă achiziției unor bauturi alcoolice (whisky).

În temeiul art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de 000 lei.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă unei facturi reprezentând servicii documentație tehnică pentru reabilitare X în baza facturii emisă de X. Operatorul economic nu a mai efectuat nici o altă operațiune privind intenția de a reabilita această locație, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000lei** reprezintă TVA aferentă unor cheltuieli cu cazarea.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative (ordine de deplasare), organele de inspecție fiscală au constatat că

aceste achiziții nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA dedusă din factura nr.000/2015 emisă X.

Întrucât factura a fost emisă fără TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de 000 lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA stabilită ca fiind nedeductibilă aferentă unor facturi emise de către X reprezentând lucrări de polizat și asamblat containere tubulatură 100 bucăți în baza contractului de prestări servicii nr.000/2016.

Întrucât X a executat pentru X containere tubulatură, ultima livrare a acestora efectuându-se pe data de 10.10.2016 iar facturile de la partener au fost emise după data de 10.10.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că X nu face dovada scopului pentru care a achiziționat aceste servicii de la X, fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă unei facturi emise de X reprezentând c/val."scule lipsă la inventar".

Organele de inspecție fiscală au constatat că X nu a făcut nici un demers pentru recuperarea prejudiciului de la persoanele care aveau în primire sculele, fapt pentru care, în temeiul art.304, alin.1) lit.c) și alin.2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA dedusă din factura nr.000/2016 emisă de X.

Întrucât factura a fost emisă fără TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de 000 lei, fiind încălcate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezinta TVA aferenta unei facturi de reparatii auto cu nr.inmatriculare X.

Întrucât X nu a făcut dovada că deține autoturismul, nu a prezentat vreun document de inchiriere sau comodat pentru utilizarea acestuia iar în urma verificarilor efectuate in baza de date ANAF s-a constatat ca acesta este inmatriculat pe numele X, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta TVA dedusa din factura nr.000/2017 emisa de X.

Întrucât factura a fost emisa fara TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus in mod eronat TVA în sumă de 000 lei, fiind încălcate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezinta TVA aferenta unor prestari servicii
- intocmire raport evaluare constructii si teren in baza facturii emisa de X.

Având în vedere că:

- pentru acest imobil societatea a incheiat o promisiune de vanzare-cumparare cu X-in insolventa, in data de 01.08.2015 in care se face mentiunea ca "intrarea in posesie a bunului se va face dupa achitarea integrala a pretului",

- iar termenul de plata a c/val.imobilului este 31.07.2019,

- intrarea in posesia imobilului se va face dupa achitarea integrală a valorii imobilului,

organele de inspecție fiscală au constatat că această achiziție nu este aferentă realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezinta TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii (materiale de constructii si servicii proiectare) pentru imobil situat in loc.X

Având în vedere că:

-X a incheiat cu proprietarul, doamna X, Antecontractul de vanzare-cumparare din data de 01.01.2017 prin care societatea se obliga sa cumpere imobilul situat la aceasta adresa la pretul de 000 Euro.

-intrarea in posesie a bunului se va face dupa achitarea integrala a pretului,

organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.297 alin.4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezintă TVA dedusă eronat din factura de avans nr.000/2018 factura emisă fără TVA de către X, societatea deducând în mod eronat TVA, au fost încălcate prevederile art.299, alin.1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă avans contract 000/2018 încheiat cu X pentru închiriere auto Mercedes Coupe.

Având în vedere că:

-potrivit contractului de închiriere nr.000/2018, X închiriază autovehiculului Mercedes Coupe în schimbul achitării unei chirii de 000 Euro/lună plus TVA.

- la art.7 din contract se menționează faptul că locatarul se obligă să plătească locatorului avansul achitat de acesta pentru achiziționarea autovehiculului, plus toate celelalte cheltuieli aferente utilizării autoturismului, termenul de închiriere este de 60 luni.

-la art.2 alin.4) din contract se menționează că locatorul își păstrează dreptul de proprietate deplină asupra autovehiculului închiriat,

organele de inspecție fiscală au constatat că avansul pe care l-a plătit X pentru achiziționarea autoturismului nu se justifică să fie plătit de către chirias, respectiv X, deoarece proprietarul autovehiculului închiriat este locatorul, iar societatea plătește chirie lunară pentru utilizarea autoturismului, fapt pentru care societatea nu face dovada că operațiunea a fost realizată în scopul obținerii de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.297 alin.4), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă unor materiale achiziționate pentru reparații imobil loc.X, fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezintă TVA aferentă unor achiziții de prestări servicii reprezentând recrutare personal efectuate de către X.

Având în vedere că:

-X a încheiat cu X, Contractul de prestari servicii recrutare personal din 2018, prin care X are calitatea de "client" iar X are calitatea de "agentie",

- la obiectul contractului se mentioneaza ca, agentia se angajeaza sa caute si sa propuna clientului, candidatii corespunzatori in conformitate cu aspectele stabilite in cadrul contractului,

- la pct.5.4 este stipulat ca agentia va primi o renumeratie de 000 euro plus TVA in cazul angajarii unui candidat, iar daca stabileste o relatie de munca datoreaza o suma fixa de 000 lei plus TVA,

organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica emiterea de facturi de catre X catre X, deoarece clientul conform contract este X si nicidecum X.

Totodata, avand in vedere si faptul ca facturile emise de X nu au fost insotite de documente justificative care sa faca dovada prestarii de servicii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu face dovada ca aceste achizitii au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, fiind incalcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- suma de **000 lei** reprezinta TVA dedusa eronat din factura fara TVA emisa de X, fiind incalcate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) TVA colectata a fost majorata cu suma de **000 lei**, respectiv:

- cu suma de **000 lei** ca urmare a faptului ca societatea a livrat bunuri catre X din Norvegia, fara sa prezinte documentele reglementate de art.2 alin.2) din OPANAF nr.103/2016, care fac dovada ca operatiunea respectiva reprezinta un export de bunuri si este scutita de TVA., fiind incalcate prevederile art.294, alin.1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-cu suma de **000 lei** ca urmare a neaplicarii mecanismului de taxare inversa prevazut la art.160 alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel societatea a achizitionat cu factura nr.77/04.08.2015 cherestea de la X pentru care beneficiarul a in scris pe factura "taxare inversa", iar operatorul economic a efectuat numai operatiunea de deducere TVA fara sa si colecteze taxa aferenta achizitiei.

Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor:

Organele de inspecție fiscală au constatat în perioada supusa inspectiei fiscale, X are salariați angajați cu contract de munca pe perioada nedeterminată, încadrați cu salariul minim pe economie pentru care angajatorul calculează, reține, declară și virează impozit pe venit din salarii și contribuții sociale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că X a avut salariați detașați să își desfășoare activitatea în I, Norvegia, Franța și Germania, cărora le-a acordat sume cu titlu de „diurnă”.

Urmare efectuării controlului prin sondaj, asupra contractelor individuale de munca întocmite de operatorul economic și a actelor adiționale anexate la contractele de munca ale salariaților, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractele de munca ale angajaților la pct.D- *Locul de munca* – este specificat faptul că activitatea se desfășoară la X iar operatorul economic nu deține un șantier propriu pentru desfășurarea activității de către salariați, aceștia încă de la angajare fiind trimiși să își desfășoare activitatea pe șantierele altor societăți cu care societatea are încheiate contracte de prestări servicii.

Astfel, având în vedere cele prevăzute în contractele de muncă și actele adiționale, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate salariaților cu titlu de „diurna” de către X reprezintă de fapt renumerație pentru munca prestată de către aceștia fiind acordată în funcție de zilele lucrate, de calificare și reprezintă în fapt venituri asimilate salariilor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2017-2018 personalul a fost angajat cu scopul de a fi trimis imediat să își desfășoare activitatea în străinătate fără să presteze activitate pe teritoriul național iar X a încheiat, încă de la început, acte adiționale de delegare a salariaților pe perioade de 2 ani.

De asemenea, conform actelor adiționale aferente contractelor individuale de munca, organele de inspecție fiscală au constatat că toți angajații care au efectuat deplasări în afara țării pentru desfășurarea activității beneficiază de transport gratuit dus-întors în țara respectivă, cazare, transport de la locul de cazare la locul de munca și retur, plus pot folosi mașina unității în afara programului de lucru, iar în unele acte adiționale se specifică o valoare pentru asigurarea hranei în valoare de 000 euro/lună.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlu de diurna angajaților nu se justifică prin prisma faptului că salariații au asigurate gratuit aproape toate cheltuielile generate de

detasare iar pentru asigurarea hranei sumele acordate sunt foarte mari in raport cu asigurarea hranei, rezultând faptul ca sumele reprezentand diurna sunt platite de catre X pentru munca prestata de catre salariatii facand parte din categoria veniturilor din salarii si asimilate salariilor, pentru care societatea avea obligatia sa retina si sa plateasca impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale obligatorii, deoarece societatea a solicitat si obtinut pentru angajati detasati in afara tarii formulare A1.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit:

- impozit pe veniturile din salarii si venituri asimilate salariilor in suma de 000 lei, ca urmare a faptului ca X datoreaza impozit pe venit din salarii pentru sumele acordate cu titlu de „diurna” angajatilor care reprezinta in fapt remuneratie primita de salariatii pentru munca prestata, în temeiul:

- art.55 alin. (1) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.76 alin. (1) si alin.(3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- pct.71 si pct.72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct.12(2) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

- art.57 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.78 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- art.6, art.7 si art.118 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

- art.11, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completatile ulterioare, respectiv art.11 alin.1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- diferente la contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in suma de **000 lei**, în temeiul art. 140, alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- diferente la contributia pentru asigurari sociale de stat datorate de angajator in suma de **000 lei**, în temeiul art. 140 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- diferente la contributia angajatorului la asigurarile pentru somaj in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296¹⁸, alin. (3), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.186 lit.b) și art. 187 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- diferente la contributia asiguratilor la asigurarile pentru somaj în suma de **000 lei**, în temeiul art. 296⁵, alin. 3 și art.296¹⁸, alin. (3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 187 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- diferente la contributia pentru asigurari sociale de stat datorate de angajator in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296⁵, alin. (1), art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.156 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- diferente la contributia asiguratilor la asigurarile sociale de sanatare in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296¹⁸ alin. (3), lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 156, lit. a și art. 157 alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- diferente la contributia asiguratorie de munca datorata de angajator in suma de **000 lei**, în temeiul art. 220¹, art. 220², art. 220³ și art. 220⁴ alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- diferente la contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296⁵, alin. 2¹ (2¹), art. 296¹⁸, alin. (3), lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.194 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- diferente la contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296⁵ alin. (4) și art. 296¹⁸, alin. (3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.212 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- diferente la contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorate de angajator in suma de **000 lei**, în temeiul art. 296¹⁸ alin. (3) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 203 alin.

(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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:

1) Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X avea obligația facturării către X din Norvegia a veniturilor în cuantumul menționat mai sus în condițiile în care, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat, înregistrat și declarat toate veniturile realizate pentru prestările de servicii efectuate către X NORVEGIA iar contestatara nu depune documente la dosarul cauzei care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2017 și 2018 conform extraselor bancare și a înregistrărilor contabile efectuate în contul 625.1 "cheltuieli cu deplasări și detașări", au fost identificate persoane care au primit sume de bani cu titlu de indemnizație de detașare în străinătate iar aceste persoane nu se regăsesc în pontajele anexate la facturile emise de X către X din Norvegia pentru lucrările efectuate pe șantierele din Franța, Germania și Norvegia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat, înregistrat și declarat toate veniturile realizate pentru prestările de servicii efectuate către X NORVEGIA, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.5 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și ale art.102 alin.(3) și art.103 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere prevederile art.106 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale art.2 lit.d) din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și în baza Notei de fundamentare nr.366128/24.04.2019 întocmită în

baza art.4 alin.(3) din OPANAF nr.3389/2011, organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare baza de impunere, folosind metoda produsului/serviciului și a volumului, stabilind venituri în suma de 000 lei în anul 2017 și în suma de 000 lei în anul 2018.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Potrivit acestor prevederi legale, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că în urma verificării extraselor bancare și a înregistrărilor contabile efectuate de X în contul 625.1 “cheltuieli cu deplasări și detașări”, organele de inspecție fiscală au identificat persoane care au primit sume de bani cu titlu de indemnizație de detașare în străinătate, persoane care nu se regasesc în pontajele anexate la facturile emise de X către X din Norvegia pentru lucrările efectuate pe șantierele din Franța, Germania și Norvegia.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat, înregistrat și declarat toate veniturile realizate pentru prestările de servicii efectuate către X NORVEGIA, respectiv venituri în sumă de 000 lei.

Prin contestație, X precizează că în baza Contractului de prestări servicii încheiat la data de 01.01.2014 între X și X, a Actului adițional nr.1 la acest contract, a Contractului de prestări de servicii din 01.09.2014 și a Actului adițional nr.1 la acest contract, X plătește salariaților detașați în străinătate salariul, diurna, indemnizația de detașare etc., urmând să refactureze aceste sume către X pe baza pontajelor întocmite, însă, numai în privința personalului direct productiv, adică a personalului angajat în procesul efectiv de

producție, iar pentru personalul auxiliar, neimplicat în procesul direct de producție (indirect productiv) - inginer șef de șantier, maistru, șofer, asistent manager etc - potrivit aceleiași convenții nu se întocmesc pontaje, refacturarea cheltuielilor cu deplasarea sau a diurnei făcându-se pe baza documentelor justificative ale deplasării.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contestatara nu a prezentat la dosarul cauzei contractele și actele adiționale menționate, liste cu personalul angajat în procesul efectiv de producție, pontajele întocmite, liste cu personalul neimplicat în procesul direct de producție, precum și facturile în baza cărora a refacturat cheltuielile cu deplasarea sau diurna.

Or, simpla afirmație nesuținută cu documente nu este de natură să combată sau să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că, chiar dacă societatea nu a prezentat documente în timpul inspecției fiscale, aceasta avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală stabilit venituri suplimentare în sumă de 000 lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei.**

2) Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația majorării veniturilor cu sumele reprezentând venituri realizate la sediul secundar din I, în condițiile în care X nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că a declarat veniturile realizate la sediul secundar din I in

Declaratia anuala privind impozitul pe profit aferentă anilor 2015 și 2016.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2015 și 2016, X a avut deschis un sediu secundar în I, pentru care avea obligatia conform prevederilor art.1 alin.1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

În vederea evitarii dublei impuneri si aplicarii prevederilor legale privind acordarea creditului fiscal extern, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au dispus societatii, să prezinte evidenta contabila a sediului secundar din I.

Având în vedere că:

-X nu a prezentat organelor de inspecție fiscală evidența contabila a sediului secundar din I,

-referitor la impozitul pe venit platit in I, societatea a mentionat ca nu a achitat nici un impozit pe venit in I, rezultatul fiscal al sediului secundar in anul 2015 fiind pierdere fiscala,

- societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuielile cu plata salariatilor si diurna acordata personalului trimis sa-si desfasoare activitatea in I, cheltuieli privind transportul, cheltuieli privind echipamente de protectie, cheltuieli privind achizitionarea obiectelor de inventar (scule),

organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile în sumă de 000 lei realizate la sediul secundar din I nu au fost declarate in Declaratia anuala privind impozitul pe profit in anii 2015 și 2016, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.82 alin (2) alin (3) din Ordonanța Guvernului nr.92 din 2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv ale art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.102 alin (3) si art.103 alin (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Veniturile realizate la sediul secundar din I au fost stabilite pe baza facturilor emise de catre X, cod TVA X puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala de catre reprezentantul societății.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare la data efectuării operațiunilor, prevede că:

„(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.”

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.19 alin.(1), stipulează:

„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că profitul impozabil/rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, potrivit art.31 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că :

„(1) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România, cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul pe profit ce se determină potrivit prevederilor prezentului titlu.”

La art.31 alin.(3) din același act normativ se prevede că:

„Impozitul plătit unui stat străin este dedus, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă

documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.”

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2016, la art.39 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că:

„(1) Impozitul plătit unui stat străin se scade din impozitul pe profit, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin.

(2) Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse unui impozit cu reținere la sursă care, potrivit prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu un alt stat, pot fi impuse în celălalt stat, iar respectiva convenție prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda creditului, impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect, prin reținerea și virarea de o altă persoană, se scade din impozitul pe profit determinat potrivit prevederilor prezentului titlu.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România, cât și în statul străin, atunci impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de o altă persoană, se deduce din impozitul plătit unui stat străin, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.

Totodată, potrivit pct.92 din Normele metodologice date în aplicarea art.31 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare cuprinsul aceluiași act normativ, se reține că:

„Documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, potrivit dispozițiilor acestui articol, este cel care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină. În cazul în care documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.”

Se reține că prevederi similare se regăsesc și la pct.39 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, în anii 2015 și 2016, X a avut deschis un sediu secundar în I.

Totodată, se reține că deși organele de inspecție fiscală au solicitat societății evidența contabilă a sediului secundar din I întocmită în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991 în vederea evitării dublei impunerii și aplicării prevederilor legale privind acordarea creditului fiscal extern, aceasta nu a fost prezentată până la data finalizării inspecției fiscale.

Astfel, având în vedere că:

- referitor la impozitul pe venit platit în I, societatea a menționat că nu a achitat nici un impozit pe venit în I, rezultatul fiscal al sediului secundar în anul 2015 fiind pierdere fiscală,

- societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu plata salariilor și diurna acordată personalului trimis să-și desfășoare activitatea în I, cheltuieli privind transportul, cheltuieli privind echipamente de protecție, cheltuieli privind achiziționarea obiectelor de inventar (scule),

organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile în sumă de 000 lei realizate la sediul secundar din I, stabilite pe baza facturilor emise de către X, cod TVA X puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către reprezentantul societății, nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit în anii 2015 și 2016.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că:

- reprezentarea evidenței contabile a sediului secundar din I a avut o cauză obiectivă, având în vedere că în data de 2019, agenția fiscală „X” din I a început efectuarea unui control fiscal al activității desfășurate de sediul secundar din I,

- la data depunerii contestației inspecția fiscală din I nu s-a finalizat iar documentele contabile solicitate de organele de inspecție fiscală urmează să fie înaintate după terminarea controlului fiscal din I.

Mai mult , X I este un sediu permanent al X Romania care, are codul fiscal și de TVA emis de autoritățile din I, având obligația de a declara și plăti impozitele și contribuțiile în I.

La dosarul cauzei, societatea a anexat invitația nr.000/2019 precum și certificatul de înregistrare fiscală a sediului permanent din I, înscrisuri care nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte că veniturile în sumă de 000 lei realizate la sediul secundar din I au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit în anii 2015 și 2016.

Organul de soluționare a contestației reține că, chiar dacă societatea nu a prezentat documente în timpul inspecției fiscale, aceasta avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia măsura de prezentare a documentației contabile din I în termenul de 15 zile de la primirea dispoziției de măsuri nesocotește dispozițiile art.6 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „ (3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.” precizăm că potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală trebuie să acționeze exact în spiritul teleologic al legii și anume urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat, legislația fiscală neconținând sancțiuni privind neacordarea unui termen rezonabil pentru prezentarea de către societate a documentelor.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală stabilit venituri suplimentare în sumă de **000 lei**, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei.**

3) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X datorează impozitul pe profit stabilit ca urmare a majorării cheltuielilor cu contribuțiile datorate de angajator ca urmare a majorării fondului de salarii cu cheltuielile cu diurna pentru personalul care a lucrat în Norvegia și I pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018 în condițiile în care aceste contribuții nu au fost înregistrate în evidența contabilă în conturile de cheltuieli și nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit D101 pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2018.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile cu contribuțiile datorate de angajator stabilite de echipa de inspecție fiscală ca urmare a majorării fondului de salarii cu cheltuielile cu diurna pentru personalul care a lucrat în Norvegia și I pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste contribuții nu au fost înregistrate în evidența contabilă la cheltuieli și nici nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit D101 pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2018, fapt pentru care, au majorat cheltuielile societății cu contribuțiile datorate de angajator și stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală.

În drept, în materia impozitului pe profit se rețin prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„(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.”

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.19 alin.(1), stipulează:

„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

Având în vedere aspectele constatate la Cap.III, pct.8) din prezenta decizie, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile cu contribuțiile datorate de angajator stabilite de echipa de inspecție fiscală ca urmare a majorării fondului de salarii cu cheltuielile cu diurna pentru personalul care a lucrat în Norvegia și I pentru perioada 01.07.2015-31.12.2018, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei.**

4) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și veniturilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X datorează impozit pe profit în condițiile în care cheltuielile și veniturile au fost înregistrate în evidența contabilă dar nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- suma de 000 lei reprezintă venituri înregistrate în evidența contabilă în anul 2018 care nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018;

- suma de 000 lei reprezintă cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în anul 2018 care nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018;

- suma de 000 lei reprezintă depășirea cheltuielilor de protocol înregistrate în registrul de evidență fiscală ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, însă nedecarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018.

În drept, art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

Potrivit art. 113 din același act normativ, privind obiectul inspecției fiscale, se reține că:

„(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”

Potrivit acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală verifică concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului, și stabilește diferențele datorate în plus sau în minus față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca diferențe datorate în plus față de obligația fiscală principală de către X, veniturile în sumă de 000 lei și cheltuielile în sumă de 000 lei, care nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018.

Argumentul societății potrivit căruia „Declarația D101 privind impozitul pe profit în anul 2018 a fost depusă eronat, lucru pe care l-am constatat în timpul inspecției fiscale” precum și faptul că „după începerea inspecției fiscale nu mai pot fi rectificate declarațiile societății, însă organul de control poate dispune măsurile necesare”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta timp cât societatea datorează impozitul pe profit aferent veniturilor și cheltuielilor evidențiate în contabilitate dar nedeclarate.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca diferențe datorate în plus față de obligația fiscală principală de către X, veniturile în sumă de 000 lei și cheltuielile în sumă de 000 lei, care nu au fost declarate în Declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2018, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/.2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și veniturilor în sumă de 000 lei.**

5) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe dacă X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii facturate de diverși furnizori/prestatori, în condițiile în care societatea contestată nu justifică cu documente că achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferente unor operațiuni pentru care X nu a făcut dovada cu documente că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile (cheltuieli cu diurna, servicii de catering, cheltuieli cu alimente, amortizarea unor imobile, cazare, servicii de transport extern, cheltuieli cu reparații la mijloace de transport, avansuri, achiziții materiale de construcții, servicii de recrutare personal, etc.).

Astfel, având în vedere prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.25 alin.(1), art.294 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

În drept, în materia impozitului pe profit se rețin prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare la data efectuării operațiilor, potrivit cărora:

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

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În cadrul aceluiași art.21, la alin.(4), sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f), nu sunt deductibile:

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Totodată, la art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ, se prevede:

„ART. 21

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

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

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de

recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.25 alin.(1), stipulează:

„(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele, cotizațiile și contribuțiile prevăzute legal.

În materia taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, alin.(2) lit.a) al acestui articol, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

„(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 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, prevede:

„(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”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Totodată, la art.299 alin.(1) lit.a) din legea mai susmenționată, se prevede:

„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. 319, 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;”.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține că o persoană impozabilă poate să își exercite dreptul de deducere a

taxei 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, respectiv art. 319, 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.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA 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.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

1) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că în urma verificării, pentru anii fiscali 2014 și 2015, organele de inspecție fiscală au limitat la 50% cheltuielile înregistrate de X în evidența contabilă cu piesele de schimb si combustibil aferente unor vehicule care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Astfel, în temeiul art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei**.

Totodată, în temeiul art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor de piese de schimb reparații auto și servicii de reparații auto pentru unor vehicule care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, diminuând TVA dedusă de societate cu suma de **000 lei**.

În drept, în materia impozitului pe profit, la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

La pct.49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

În materia taxei pe valoarea adăugată, art. 145¹ alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2012, precizează:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Potrivit pct. 45¹ alin.(2), alin.(4) și alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către

personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana

impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, 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, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că în situația în care vehicule rutiere sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate sunt deductibile integral, cu condiția justificării utilizării vehiculelor prin întocmirea de foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Totodată, se reține că dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere atât a taxei pe valoarea adăugată cât și a cheltuielilor legate de acesta iar în acest caz, persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că X a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu piesele de schimb și combustibil și, servicii de reparații auto pentru vehicule .

Totodată, se reține că pentru aceste cheltuieli, societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale foi de parcurs prin care să facă dovada ca aceste vehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.

Se reține faptul că prin contestație, X precizează că „în conformitate cu prevederile art.25 alin.(3) lit.I) din Legea nr.227/2015, societatea aplică deja deductibilitatea limitată la 50% pentru toate cheltuielile aferente vehiculelor utilizate, fapt pentru care s-a procedat în mod eronat la mărirea bazei impozabile cu această sumă.”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea recunoaște că vehiculele pentru care au fost înregistrate în contabilitate cheltuieli cu piesele de schimb și combustibil și servicii de reparații auto **nu** au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice,

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit că a aplicat deja deductibilitatea limitată la 50% pentru cheltuielile aferente vehiculelor utilizate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că la dosarul cauzei nu au fost depuse documente contabile care să confirme aceasta situație de fapt.

Or, simpla afirmație nesuținută cu documente nu este de natură să combată sau să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de **000 lei** și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei**.

2) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu “diurna” în sumă de **000 lei**, întrucât X nu a făcut dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că:

- pentru perioada 01.01.2014-31.08.2014 s-au înregistrat în contul 625.1, cheltuieli cu diurna în sumă de **000 lei**, care nu se justifică a fi acordate ca urmare a faptului că societatea nu a obținut venituri în această perioadă cu parteneri externi, singura factură emisă pentru un partener străin fiind emisă către X din Norvegia iar pe factura este menționat faptul că serviciile au fost aferente perioadei 01.09.2014-29.12.2014.

- în lunile ianuarie, februarie și martie 2014, societatea a înregistrat cheltuieli cu diurna, astfel: luna ianuarie suma de 000 lei, luna februarie suma de 000 lei, luna martie suma de 000 lei cu mențiunea “stat diurna norv”, pentru care societatea nu a prezentat liste cu personalul care a primit aceste sume de bani,

- pentru perioada 01.01.2015-31.05.2015 s-au înregistrat în contul 625.1, cheltuieli cu diurna în sumă de **000 lei**, care nu se

justifica a fi acordate ca urmare a faptului ca societatea nu a obtinut venituri in aceasta perioada cu parteneri externi.

Prin contestație, X precizează că există documente justificative, anexând la dosarul cauzei, factura nr.23/29.12.2014 emisă de X către X din Norvegia pentru servicii de închiriere de personal aferente perioadei 01.01.2014 – 29.12.2014 și factura nr.000/2015 emisă de X către X din Norvegia pentru servicii de închiriere de personal aferente perioadei 01.01.2015 – 22.12.2015.

Organul de soluționare a contestației reține că, deși contestatara menționează că anexează la contestație în copie, contractul de prestări servicii încheiat între X și X Norvegia, rapoarte trimestriale de productivitate 2014-2015 și ordine de deplasare 2014-2015, la dosarul cauzei au fost anexate doar facturile nr.000/.2014 și factura nr.000/2015.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă aspecte contradictorii, respectiv.

- pe de o parte, factura nr.000/2014, anexată la contestație, are înscrisă ca perioadă pentru serviciile de închiriere de personal, perioada 01.01.2014-31.12.2014, iar pe de altă parte, factura nr.000/2014, prezentată organelor de inspecție fisclăă, are înscrisă ca perioadă pentru serviciile de închiriere de personal, perioada 01.09.2014-29.12.2014;

- pe de o parte, factura nr.000/2015, anexată la contestație, are înscrisă ca perioadă pentru serviciile de închiriere de personal, perioada 01.01.2015 – 22.12.2015 iar pe de altă parte, factura nr.000/2015, prezentată organelor de inspecție fisclăă, are înscrisă ca perioadă pentru serviciile de închiriere de personal, perioada 20.10.2015-22.12.2015.

Totodată, se reține că:

- X a angajat în perioada 01.01.2014 31.08.2014 cheltuieli cu diurna în valoare de **000 lei** iar suma veniturilor facturate către X din Norvegia este în valoare de **000 lei**, conform facturii nr.000/2014,

- X a angajat în perioada 01.01.2015 - 31.05.2015 cheltuieli cu diurna în valoare de **000 lei** iar suma veniturilor facturate către X din Norvegia este în valoare de **000 lei**, conform facturii nr.000/.2015, rezultând că aceste cheltuieli cu diurna nu sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în perioada 01.09.2014 – 29.12.2014 și în perioada 20.10.2015 - 22.12.2015 X a înregistrat alte cheltuieli cu diurna

externa pentru care echipa de inspecție fiscală a acordat drept de deducere.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei nu sunt de natură să combată sau să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu "diurna" în suma de **000 lei**.

3) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru:

- cheltuielile privind serviciile de catering înregistrate de X în evidența contabilă în perioada 2014 și 2015 în sumă de **000 lei**,
- pentru cheltuielile privind alimentele înregistrate de X în evidența contabilă în anul 2015, în sumă de **000 lei**,
- TVA în sumă de **000lei** aferentă achiziționării unor produse alimentare,

Întrucât societatea plătește și diurna pentru angajații care lucrează în țară, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate conform prevederilor Legii nr.319/2006 cu titlul de „*alimentație de protecție pentru persoanele ce lucrează în condiții deosebite*”, articol potrivit căruia „*alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau individual de muncă.*”

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a depus la dosarul cauzei contractul colectiv de muncă și nici alte înscrisuri din care să rezulte în ce a constat această alimentație de protecție precum și salariații care au primit alimentele de protecție.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile privind

serviciile de catering în sumă de **000 lei**, cheltuielile cu alimentele în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**.

4) Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu piesele de schimb achiziționate de la X în baza facturii nr.000/2014, în sumă de **000 lei**, întrucât X nu a făcut dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (nu a fost indicat număr auto, lipsa foii de parcurs), fiind încălcate prevederile art.21 alin(1) și art.21 alin(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că această cheltuială este aferentă autoturismului cu numărul de înmatriculare X, utilizat de societate în baza Contractului de comodat din.2012.

Din analiza contractului de împrumut de folosință (auto) încheiat la data de.2012, între X, în calitate de comodant și X în calitate de comodată se reține :

- potrivit art.II Obiectul contractului pct.2.1 din contract:

„Comodantul dă spre folosință comodatărilor, autoturismul proprietate personală, marca Opel, , (...), înscris în circulație sub nr.X, (...)”

-potrivit art. III Obligațiile părților, pct.3.2 lit.b) și lit.c):

„ Obligațiile comodatărilor sunt următoarele:

b) să folosească autoturismul ca un bun proprietar, să efectueze reparații curente și să nu transmită dreptul de folosință unei terțe persoane;

c) să suporte toate cheltuielile pentru buna funcționare a autoturismului ”.

Din analiza contractului depus la dosarul cauzei, se reține că X are dreptul să folosească autoturismul cu numărul de înmatriculare X însă, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a depus la dosarul cauzei înscrisuri din care să rezulte că achizițiile de piese de schimb au fost efectuate pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare X, respectiv că sunt cheltuieli direct atribuibile acestui vehicul.

Prin urmare, simpla prezentare a unui contract, nesuținută de documente din care să rezulte că achizițiile au fost efectuate pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare X, nu este de natură să combată sau să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei**.

5) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de **000 lei** calculate de către societate pentru imobilele :

- teren: 000 lei
- imobil P+1 000 lei
- imobil 000 lei
- imobil 000 lei
- imobil 000 lei, numai pentru anul 2014,

Întrucât imobilele nu au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), art.24 alin.(11) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.70² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.21 alin.(1) și art.28 alin.(12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.23 alin.(1) și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.21 alin.(1) și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că mijloacele fixe au fost achiziționate de societate pentru/în scopul;

- închirierii platformă betonată depozitari pentru terenul în suprafață de 000 mp
- închirierii pentru imobilul X, sediu și servicii pentru imobilul X
- închirierii pentru imobilul X,
- inchirierii pentru imobilul X

iar neutilizarea efectivă a acestora pentru anumite perioade de timp, a fost datorată, în principal, faptului că nu au existat clienți interesați sau imobilele necesitau lucrări de amenajare și reparații, în condițiile în care acestea au fost utilizate și au produs venituri anterior, nu contravine prevederilor pct.4 din normele metodologice date în aplicarea art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin care se impune doar ca destinația bunurilor amortizabile să fie aceea de a produce avantaje economice, beneficii, profituri.

Se reține faptul că potrivit art.21 alin.(3) lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea au deductibilitate limitată, „în limita prevăzută la art. 24” iar potrivit art.24 alin.(11) lit.a) din cuprinsul aceluiași act normativ:

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 28 alin.(1), alin.(2) și alin.(12) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil este pus în funcțiune.

De asemenea, la pct. 70² din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că imobilele mai sus menționate nu au fost utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii.

Prin urmare, societatea a calculat cheltuieli cu amortizarea cu încălcarea prevederilor legale mai sus menționate.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că X a calculat amortizare și pentru teren, în condițiile în care, potrivit art.24 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, nu reprezintă active amortizabile terenurile, inclusiv cele împădurite.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*ceea ce este esențial pentru încadrarea unei tranzacții ca având scop economic este ca bunul achiziționat să fie **destinat** să producă avantaje economice, beneficii, profituri*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că legiuitorul a prevăzut în mod explicit în cuprinsul prevederilor legale mai sus citate că amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil este pus în funcțiune și nu în funcție de **destinație**.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea ca urmare a faptului că nu au luat în considerare „*o tranzacție care nu are scop economic*”, sau ca urmare a reîncadrării formei „*unei tranzacții activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției activității*”, ci ca urmare a constatării încălcării de către societate a prevederilor legale privind calculul amortizării.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de **000 lei**.

6) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru:

- cheltuieli în sumă de **000 lei** reprezentând cazare, taxa hoteliera, taxe sejur și bilete de avion,
- cheltuieli în sumă de **000 lei** reprezentând servicii de transport extern achiziționate de la X în baza facturii nr.000/2014,
- TVA în sumă de **000 lei** aferentă unor cheltuieli cu cazarea, întrucât nu au fost prezentate documente justificative (lipsa ordin de deplasare, contract sau alte documente pentru justificarea transportului) din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.297 alin.(4)

lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, X susține că există documente justificative ale cheltuielilor, respectiv Contractul de prestări servicii nr.000/2014, iar suportarea acestor cheltuieli de către societate a fost prevăzută în contractul individual de muncă negociat cu fiecare dintre angajații ale căror deplasări în interes de serviciu au generat cheltuiala respectivă.

Societatea a depus la dosarul cauzei:

- contractul de prestări servicii nr.000/2014, încheiat între X, în calitate de prestator și X în calitate de beneficiar, care are prevăzut la pct.2 *Obiectul contractului* că:

„Prestatorul se obliga să ofere servicii de transport aerian pentru persoane dus-întors cu destinația, Norvegia”,

- factura nr.000/2014 emisă X către X reprezentând contravaloare servicii de transport extern.

Organul de soluționare a contestației reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor și operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, așa cum a reținut și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.1261/12.03.2014, „(...) *pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*”

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a depus la dosarul cauzei documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv ordine de deplasare sau documente prin care să se justifice prestarea serviciilor de transport extern, precum și documente care să facă dovada legăturii cheltuielilor înregistrate de societate în evidența contabilă cu activitatea curentă a contribuabilului precum și prestarea serviciilor

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei** reprezentând

cheltuieli cu cazarea, taxa hoteliera, taxe sejur si bilete de avion, respectiv pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** reprezentând servicii de transport extern și TVA în sumă de **000 lei**.

7) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru:

- cheltuielile în suma de **000 lei** reprezentând servicii documentatie tehnica pentru reabilitare X si servicii proiectare – studiu istoric arhitectural efectuate de X conform facturilor nr.000/2014 și nr.000/.2017,

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** aferentă facturii emisă de X reprezentând servicii documentație tehnică pentru reabilitare X,

având în vedere că aceste cheltuieli nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile în condițiile în care societatea nu a mai efectuat nici o alta operatiune privind intentia de a reabilita aceasta locatie, la aceasta data X este o ruină, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că *„serviciile au fost prestate efectiv, documentația întocmită este valabilă însă măsura de finanțare din fonduri Măsura POR 2.2 Sprijinirea crearii și extinderea capacităților avansate de producție și dezvoltarea serviciilor - pentru proiectul X nu este încă deschisă, nefiind alocate fonduri”*.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, X nu a mai efectuat nicio altă operațiune privind intenția de a reabilita X iar societatea nu a depus la dosarul cauzei documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că în situația în care aceste cheltuieli reprezintă cheltuielile aferente unei investiții în curs de execuție, acestea trebuiau înregistrate de societate în contul 231„Imobilizări în curs de execuție”, urmând ca la finalul investiției valoarea modernizării să fie înregistrată în contul de mijloace fixe, iar cheltuiala cu amortizarea să se recupereze din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, astfel cum este prevăzut la art.28

alin.(12) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.26 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în materia taxei pe valoarea adăugată, organul de soluționare a contestației reține că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Însă, așa cum se precizează la paragraful 23 din cazul INZO cu trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), 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 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

De asemenea, așa cum s-a precizat și în cazul cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Or, societatea nu face dovada că din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa nu s-a folosit niciodată de serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**.

8) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei** aferente unor achizitii diverse (materiale construcții, mobilier, bricheta rumegus, gratar, masina tuns gazon+glafuri PVC, ecografie abdomen, gratar, mat.instalatii, pantofi, bicicleta, hrana pentru pisici+caini inregistrate in contul 604, foarfeca gradina, ingrasamant cu efect insecticid si ingrasamant granulat, seminte sezon, storcator, set inghetata, foarfeca,gard viu, grebla, fierastrau, secera, cazma, sapa ,teava, otel, plasa sudata, cric, biciclete,bidon ciclism, manusi portar, set portar, bicicleta, ochelari ciclist, analize medicale pentru X etc.), întrucât societatea nu a făcut dovada cu documente că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1), art. 21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.25 alin.(1) și art. 297 alin. (4) lit.a)din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei** și în temeiul art.304, alin.1) lit.c) si alin.2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare au ajustat TVA în sumă de **000 lei** aferente unei facturi (000/.2016) emisă de X reprezentând contravaloare „scule lipsă la inventar”, întrucât X nu a făcut niciun demers pentru recuperarea prejudiciului de la persoanele care aveau în primire sculele.

Prin contestație, X precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul dotării și întreținerii spațiilor proprii ale societății, astfel: mobilierul a fost folosit pentru amenajarea spațiului de birouri din șantierele navale cu care a avut încheiate contracte de prestări servicii; materialele de construcții au fost folosite pentru mici reparații și amenajări spații birouri; brichetele rumeguș și materialul lemnos pentru centrala termică de la spațiul de birouri; foarfeca, fierăstrău, secera, îngrășământ pentru întreținerea spațiului verde de la sediu.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabile a cauzei întrucât societatea nu a depus documente din

care să rezulte că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile reprezentând achiziții de bunuri utilizate în scopul dotării și întreținerii spațiilor proprii ale societății și pentru care X a prezentat bonuri de consum din care a reieșit în mod clar unde au fost utilizate bunurile, rezultând că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere doar pentru cheltuielile pentru care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii menționate au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile respectiv de operațiuni taxabile.

Totodată, nu poate fi reținut nici argumentul societății potrivit căruia brichetele rumeguș și materialul lemnos au fost achiziționate pentru centrala termică de la spațiul de birouri, întrucât din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la adresa unde societatea își desfășoară activitatea de birouri respectiv localitatea X, aceasta are încălzire cu centrala pe gaz metan.

De asemenea, întrucât X nu își desfășoară activitatea la sediul social declarat, nu se justifică nici achizițiile de bunuri, menționate de societate ca fiind efectuate pentru întreținerea spațiului verde de la sediu respectiv foarfecă, fierăstrău, secera, ingrășământ.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și au ajustat TVA în sumă de 000 lei aferente unei facturi (000/2016) emisă X reprezentând contravaloare „scule lipsă la inventar”, întrucât X nu a făcut niciun demers pentru recuperarea prejudiciului de la persoanele care aveau în primire sculele.

Prin contestație, X precizează că „suma de 000 lei reprezintă lipsă la inventar X în urma predării către X a sculelor primite în folosință pentru executarea contractului de prestări de servicii. Menționăm că am formulate plângere la firma de pază și la conducerea X întrucât, în opinia noastră, sculele au rămas pe platforma șantierului naval, plângerea rămânând până la ora actuală nesoluționată”.

Se reține că în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli

deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile prevăzute legal.

Totodată, în materia taxei pe valoarea adăugată se rețin prevederile art.304 alin.1) lit.c) și alin.2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, potrivit cărora

„(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 287](#);

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

Se reține că deși societatea a precizat că a formulat plângere la firma de pază și la conducerea X, aceasta nu a depus vreun înscris din care să rezulte cele afirmate.

Prin urmare, întrucât societatea nu a depus la dosarul cauzei documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și au ajustat TVA în sumă de 000 lei.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale legale incidente în cauză precum și documentele existente la

dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

9) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în suma de 000 lei reprezentând cheltuieli aferente unor achizitii de imbracaminte si pachete turistice și TVA în sumă de 000 lei** aferentă acestor achiziții întrucât, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, acestea au fost înregistrate eronat în contul 607 (descarcare gestiune), societatea nefăcând dovada ca aceste achiziții au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a achiziționat imbracaminte, bijuterii, pachet turistic, portofele, incaltaminte sport pe care le-a înregistrat ca și marfuri în contul 371 „Mărfuri” și ulterior le-a scăzut din gestiune pe motiv ca au fost facturate către X din Norvegia.

Totodată, în urma verificărilor efectuate s-a constatat ca operatorul economic a facturat către partenerul din Norvegia, echipamente, scule și alte materiale, pe facturile emise neregăsindu-se produsele înregistrate în contul 371 „Marfuri”.

Prin contestație, X precizează că achizițiile constând în îmbrăcăminte, bijuterii, pachet turistic, portofele, încălțăminte sport au fost refacturate către X Norvegia, conform facturilor seria X nr.000/2016, nr.000/.2016, nr.000/2016, nr.000/2016, nr.000/.2016, nr000/2016, nr.000/2016 și nr.000/2016 iar întrucât au fost obținute venituri, cheltuiala aferentă este deductibilă fiscal.

Din analiza facturilor prezentate de societate nu reiese că ar fi facturat bijuterii, pachet turistic, portofele și îmbrăcăminte ci a refacturat echipament de protecție, imbus, bit hexagonal, etc..

Or, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că pentru scule și echipamente de protecție care ulterior au fost refacturate către X din Norvegia, echipa de inspecție fiscală a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor respective.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, prevederile legale legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că ca în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru

cheltuielile în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

10) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile înregistrate în contul 602, în suma de 000 lei**, reprezentând cheltuieli cu materiale de construcții, prestări servicii efectuate pentru modernizarea imobilului închiriat, situat în loc.X întrucât:

- nu a înregistrat aceste sume în contul de venituri 722 "Venituri din producția de imobilizări" așa cum este prevăzut în OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate,

- numai la finalul investiției se înregistrează valoarea modernizării în contul de mijloace fixe, iar cheltuiala cu modernizarea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării așa cum este prevăzut la art.28 alin.(12) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.26 din HG nr.1/2016 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație X precizează că „*susținerile organului de control privind înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu modernizarea imobilului din X, aflat în posesia X, ar fi întemeiate doar dacă imobilul ar fi în proprietatea X și astfel am putea recupera cheltuiala cu amortizarea prin deducerea amortizării. În situația noastră, imobilul este deținut în baza Contractului de comodat din 2017, încheiat cu proprietarul X (anexat), așa încât, fiind vorba doar de o detenție precară (drept de folosință) cheltuiala cu modernizarea am recuperat-o prin închirierea imobilului cu suma de 000 lei/lună încă din luna aprilie 2018, Astfel, până la momentul de față s-au obținut venituri în sumă de 000 lei, sumă din care am dedus cheltuiala cu efectuarea modernizării, restul fiind venit impozabil.*”

Argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală ar fi constatat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu amortizarea imobilului din X „*ar fi întemeiate doar dacă imobilul ar fi în proprietatea X*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza constatărilor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție

fiscală, se reține că organele de inspecție nu au sancționat societatea cu pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de 000 lei ca urmare a faptului că imobilul nu este proprietatea X ci, ca urmare a faptului că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei**, în condițiile în care cheltuielile pentru modernizarea imobilului inchiriat, situat în loc.X, reprezintă cheltuielile aferente unei investiții în curs de execuție, care trebuiau înregistrate de societate în contul 231„Imobilizări în curs de execuție”, și pentru care, la finalul investiției valoarea modernizării este înregistrată în contul de mijloace fixe, iar cheltuielile cu amortizarea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, astfel cum este prevăzut la art.28 alin.(12) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.26 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul societății, potrivit căruia *„cheltuielile cu modernizarea am recuperat-o prin închirierea imobilului cu suma de 000 lei/luna încă din luna aprilie 2018”, iar „până la momentul de față s-au obținut venituri în sumă de 000 lei, sumă din care am dedus cheltuielile cu efectuarea modernizării, restul fiind venit impozabil”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a depus la dosarul cauzei documente din care să rezulte că investiția a fost finalizată iar, potrivit prevederilor legale incidente în cauză, cheltuielile cu modernizarea imobilului *„nu se recuperează prin închirierea imobilului”* ci poate fi recuperată din punct de vedere fiscal numai prin deducerea amortizării, la finalul investiției, când valoarea modernizării este înregistrată în contul de mijloace fixe.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de **000 lei**.

11) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și pentru TVA în sumă de 000 lei** reprezentând achiziții de servicii, întrucât societatea nu a prezentat documente (lipsa deviz de lucrări) pentru justificarea lucrărilor efectuate de X conform facturilor fiscale nr.000/.2016, nr.000/2016 și nr.000/2016, reprezentând lucrări de polizat și

asamblat containere tubulatura 100 bucăți în baza contractului de prestări servicii nr.000/2016, din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul activității economice, respectiv a operațiunilor taxabile ale societății, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere că X a executat pentru X containere tubulatura iar ultima livrare a acestora a fost efectuată pe data de 10.10.2016, facturile de la partener au fost emise după data de 10.10.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că X nu face dovada scopului pentru care a achiziționat aceste servicii de la X.

Prin contestație, X precizează că:

- În baza Contractului de prestări servicii nr.000/2016, X s-a obligat să execute către X, lucrări de confecții containere tubulatură 100 buc.

- neavând suficient personal X a contractat cu X executarea serviciilor de confecții (polizat și ansamblat) containere tubulatura 100 buc.

-în raporturile cu beneficiarul mărfii X, X a emis lunar facturile de prestări de servicii seria AFI nr.000/2016, nr.000/.2016 și nr.000/2016, însă prestatorul subcontractat X a facturat către X executarea lucrărilor la momentul finalizării acestora, conform facturilor nr.000/2016, nr.000/2016, nr.000/.2016 și nr.000/.2016, după predarea de către X a containerelor tubulatură către beneficiarul X și după acceptarea de către acesta din punct de vedere cantitativ și calitativ a bunurilor livrate.

Prin urmare, contestatara consideră că sunt deductibile fiscal cheltuielile angajate în raporturile cu X, întrucât au fost efectuate în baza contractului de subantrepriză/prestări de servicii, prin care X a angajat societatea X să execute lucrările de confecții containere tubulatură 100 buc., comandate de X iar în urma acestui contract de confecție container tubulatură s-a înregistrat profit chiar și după deducerea cheltuielilor cu serviciile contractate de la X.

Organul de soluționare a contestației reține că X a depus la dosarul cauzei:

-notă de comandă nr.000/2016 a societății X privind executarea de lucrări conform ofertei din.2016 pentru confecționarea a 50 containere transport tubulatură, cu termen de livrare 2016,

-note de comandă nr.000/2016 a societății X privind executarea de lucrări conform ofertei din.2016 pentru confecționarea a 100 containere transport tubulatură, cu termene de livrare 2016 și.2016,

- factura nr.000/2016 emisă de X către X reprezentând confecționat container transport tubulatura conform notă de comandă 000/2016,

-avize de însoțire a mărfii emise de X către X : nr.000/2016 pentru un număr de 16 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 18 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 16 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 2 bucăți containere conform notă comanda 000,

- factura nr.000/2016 emisă de X către X reprezentând confecționat container transport tubulatura conform notă de comandă 000/2016 pentru un număr de 50 bucăți,

-avize de însoțire a mărfii emise de X către X: nr.000/2016 pentru un număr de 16 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 16 bucăți containere conform notă comanda 000/.2016 pentru un număr de 16 bucăți containere conform notă comanda 000/.2016 pentru un număr de 2 bucăți containere conform notă comanda 000

- factura nr.000/2016 emisă de X către X reprezentând confecționat container transport tubulatura conform notă de comandă 000/.2016 pentru un număr de 50 bucăți, avize de însoțire a mărfii nr.000/2016 pentru un număr de 24 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 24 bucăți containere conform notă comanda 000/2016 pentru un număr de 2 bucăți containere conform notă comanda 000.

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei, se reține că toate documentele justifică operațiuni derulate între X și X și nu între X și X.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei nu au fost depuse înscrisuri din care să rezulte că lucrările de polizat și asamblat containere tubulatura 100 bucăți în baza contractului de prestări servicii nr.000/2016 au fost efectuate pentru cele 100 containere tubulatura livrate către X până la data de 10.10.2016.

Prin urmare, întrucât societatea nu a depus la dosarul cauzei documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au

acordat dreptul de deducere **pentru cheltuieli în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei.**

12) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuieli în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** aferente unor achizitii de bunuri și servicii (materiale de construcții, servicii proiectare și studiu istoric arhitectural urbanistic) pentru imobilul din localitatea X, pentru care societatea a încheiat cu proprietarul, doamna X, Antecontractul de vânzare-cumpărare din data de 01.01.2017 prin care societatea se obliga să cumpere imobilul situat la aceasta adresă la prețul de 000 Euro, dar pentru care intrarea în posesie a bunului urma să se facă după achitarea integrală a prețului.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât X nu intra în posesia imobilului decât după ce achită integral valoarea imobilului, societatea nu justifică dreptul de a deduce cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferente unor achizitii de bunuri și servicii (materiale de construcții, servicii proiectare și studiu istoric arhitectural urbanistic) pentru imobilul din localitatea X, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că *„inspectorii fiscali nu au luat în considerare clauza prevăzută în Actul adițional nr.1 din 02.02.2017 la Antecontractul de vânzare-cumpărare privind imobilul din X potrivit căruia toate cheltuielile efectuate de promitentul - cumpărător pentru consolidarea, restaurarea, renovarea și amenajarea imobilului, inclusiv activitățile de proiectare pentru imobil se scad, în final, din prețul de vânzare - cumpărare al imobilului”*.

Din analiza Antecontractului de vânzare-cumpărare, anexat la dosarul cauzei, se reține că acesta a fost încheiat la data de 01.01.2017, între X, în calitate de vânzătoare și X în calitate de cumpărătoare.

Totodată, se reține că prin antecontract, X s-a obligat să vândă societății X *„imobilul în suprafața de 000 mp teren intravilan și 000 mp suprafață construită în regim de înălțime P+1^E, situat în mun. X, înscris în Cartea Funciară nr.000 a localității X, având nr. Cadastral 000-C1”*, prețul vânzării fiind *„în sumă de 000 Euro, preț care va fi achitat de cumpărătoare în cel e mult 36 de luni de la data*

încheierii prezentului Antecontract de vânzare cumpărare în funcție de disponibilitățile bănești ale acesteia. Intrarea în posesie a bunului se va face după achitarea integrală a prețului.”

Totodată, se reține că „în cazul în care, dependent sau independent de voința părților cumpărătorea nu achită integral prețul convenit până la data 31.12.2020 prezentul antecontract devine nul, iar sumele achitate până la data respectivă nu vor fi returnate cumpărătorei” iar „în momentul achitării integrale a prețului bunului se va încheia contractul de vânzare cumpărare în forma autentică”.

De asemenea, se reține că, ulterior a fost încheiat Actul adițional nr.1 din 02.02.2017 la Antecontractul de vânzare-cumpărare, prin care părțile au convenit ca „X să efectueze pe cheltuiala sa lucrări de consolidare, conservare, restaurare, renovare și amenajare a imobilului din X, ce face obiectul Antecontractului de vânzare-cumpărare, să contracteze inclusiv activitățile de proiectare pentru acest imobil, iar prețul rezultat din aceste cheltuieli generate de respectivele lucrări și servicii să fie dedus din prețul Antecontractului.”

În plus, se reține faptul că prin Actul adițional nr.1 din 02.02.2017 s-a stipulat că „vânzătorea va fi înștiințată în scris pentru fiecare cheltuială ce trebuie efectuată și se obliga să formuleze obiecțiuni privind costul serviciilor în maximum 48 de ore de la data primirii. În caz contrar, prețul serviciilor se considera acceptat”.

Din analiza antecontractului de vânzare- cumpărare, organul de soluționare a contestației reține ca nu s-a transferat dreptul de proprietate asupra imobilului de la X către X, intrarea în posesie urmând a se face după achitarea prețului.

Totodată, din analiza actului adițional la antecontract se reține că lucrările de conservare, restaurare, renovare și amenajare a imobilului inclusiv activitățile de proiectare a actului imobil, fac parte din valoarea de achiziție a imobilului, cheltuieli care, potrivit art. 28 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Pe de altă parte, în materia taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.281 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că, pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Se reține că cel mai important prerogativ al dreptului de proprietate îl constituie dispoziția întrucât acesta dă dreptul persoanei de a dispune de bunul în cauză, respectiv de a transforma, distruge sau consuma substanța acestuia și de a-l înstrăina în tot sau în parte.

Așadar, spre deosebire de prerogativul de posesie și folosință care poate fi deținut și de către o altă persoană decât titularul dreptului de proprietate, dispoziția nu poate fi exercitată decât de titularul dreptului de proprietate. în speță doamna Iliev Aura Marioara.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale incidente în cauză, documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere **pentru cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

13) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** aferentă achiziției de servicii în baza facturii nr.000/2017 reprezentând întocmire raport evaluare pentru construcția și terenul situate în X, efectuate de X, întrucât X nu deține bunuri la aceasta adresă sau puncte de lucru, nefacând astfel dovada că prestarea de servicii a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei**

și TVA în sumă de 000 lei aferentă achiziției de materiale pentru reparații la imobilul din X.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei, prin contestație, X precizează că *„raportul de evaluare a fost întocmit la solicitarea subscrisei în vederea achiziționării imobilului - construcție și teren - situat în X.. Urmare a întocmirii acestui raport, societatea a putut să decidă în cunoștință de cauză, cu privire la neoportunitatea efectuării unei asemenea achiziții, însă cheltuiala aferentă întocmirii raportului de evaluare nu se poate considera ca nefiind deductibilă, cât timp s-a efectuat în scopul desfășurării activității economice a societății”*.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că pentru acest imobil societatea a încheiat o promisiune de vânzare-cumpărare cu X - în insolvența, în data de 01.08.2015 în care se face mențiunea ca *“intrarea în posesie a bunului se va face după achitarea integrala a pretului”*, iar termenul de plată a contravalorii imobilului este 31.07.2019.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia *„a putut să decidă în cunoștință de cauză, cu privire la neoportunitatea efectuării unei asemenea achiziții”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale o promisiune de vânzare-cumpărare din care rezultă că X nu intră în posesia imobilului decât după ce achită integral valoarea bunului iar societatea nu face dovada rezilierii acestei promisiuni de vânzare-cumpărare.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **000 lei**, prin contestație, X precizează că echipa de control a considerat în mod eronat că aceste cheltuieli sunt aferente imobilului din X întrucât aceste cheltuieli sunt aferente instalației de internet pentru X, anexând în susține factura nr.000/2018 emisă X.

Organul de soluționare a contestației reține că deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice cu documente necesitatea efectuării acestei achiziții precum și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile. Mai mult, la dosarul cauzei nu au fost depuse și alte înscrisuri (note contabile, fise de cont, bonuri de consum, etc.) care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte că aceste achiziții au fost efectuate pentru punctul de lucru X,

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

14) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile cu servicii medicale în suma de 000 lei**, pentru asociatul X și pentru X întrucât nu reprezintă cheltuieli care au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că potrivit modificărilor aduse art.76 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, începând cu veniturile aferente lunii iulie 2017, serviciile medicale furnizate sub formă de abonament conform Legii nr.95/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajator pentru angajații proprii nu reprezintă avantaj de natură salarială și nu intră în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii dacă acestea nu depășesc echivalentul în lei al sumei de 000 euro/an pentru fiecare angajat iar sumele plătite peste acest plafon pentru salariați vor fi considerate ca avans pentru anii următori, conform plafonului deductibil de 000 eur/an, până la stingerea lor.

Se reține faptul că potrivit art.25 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).”

iar conform pct.14 din Normele metodologice date „ în aplicarea prevederilor art. 25 alin. (2) din Codul fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite potrivit titlului IV "Impozitul pe venit" din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice.”

Totodată, potrivit art.76 alin.(4) lit.t) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

t) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, conform Legii nr. 95/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul

anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 000 euro;"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, nu sunt venituri impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 000 euro.

Având în vedere că societatea nu a depus la dosarul cauzei documente din care să rezulte că serviciile medicale au fost furnizate sub formă de abonament, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei**.

15) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei** înscrise în factura proforma FN 2015 emisă de X, întrucât aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestație X precizează că *„nu este vorba de o factură proforma, ci factura fiscală (anexată) trimisă pe email de către furnizorul X din Franța pentru servicii de cazare, deplasarea fiind efectuată de către directorul societății, dl X la șantierul naval din X în interesul societății”*.

Argumentul societății potrivit căreia factura a fost emisă de către furnizorul X din Franța pentru servicii de cazare, deplasarea fiind efectuată de către directorul societății, domnul X la șantierul naval din X în interesul societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât X nu a prezentat documente din care să rezulte că deplasarea s-a efectuat în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că X a depus la dosarul cauzei ca și document justificativ o factură proformă, înscris care nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Se reține faptul că în activitatea practică, factura proformă este documentul care evidențiază intenția de efectuare a unei operațiuni economice și valoarea acesteia, fiind deci, un document informativ emis de vânzător/prestator prin care se specifică produsele/serviciile

ce se vor vinde/presta, cu caracteristicile lor principale și prețul, fiind o invitație la cumpărare/prestare trimisă unui cumpărător potențial.

Prin urmare, în măsură în care factura proformă nu consemnează efectuarea operațiunii economico-financiare, ea nu stă la baza înregistrărilor în contabilitate și nu are calitatea de document justificativ.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus precizate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei**.

16) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în suma de 000 lei** reprezentând achiziția unui mijlocul fix amortizabil – stație dedurizare pentru imobilul din X, conform facturii nr.000/.2018 emisă de X, întrucat aceasta cheltuială a fost înregistrată eronat în contul de cheltuieli și nu în contul de mijloace fixe, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că stația de dedurizare face parte din instalația de climatizare și asigurarea apei calde menajere, împreună cu centrala termică și caloriferele, fiind un mijloc fix, iar în sensul Codului civil, articolul 546, este un bun accesoriu.

Prin urmare societatea recunoște ca stația de dedurizare reprezintă un mijloc fix amortizabil.

Or, așa cu se precizează și la pct.15 din OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar contabile „Grupele de mijloace fixe corespund categoriilor contabile de imobilizări corporale sau grupelor din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare”, pentru care se folosesc conturile din clasa 21 „Imobilizări corporale” și nu cele din clasa 6.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că X a înregistrat în mod eronat achiziția stației de dedurizare în conturile de cheltuieli în condițiile în care conturile care se folosesc pentru înregistrarea mijloacelor fixe sunt cele din clasa 21 „Imobilizări corporale” iar cheltuielile aferente achiziționării mijlocului fix amortizabil – stație dedurizare – se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei**.

17) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** reprezentând contravaloare avans, întrucât aceasta sumă a fost înregistrată eronat pe cheltuieli în contul 628 conform facturii nr.000/.2018 emise X, nefiind cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că suma de 000 lei reprezintă prețul bunurilor/serviciilor furnizate de X în baza contractului de prestări de servicii nr.000/2018 și, deși în factura s-a menționat avans, conform modificărilor clauzelor contractuale, a fost redusă valoarea contractului la suma de 000 lei, fapt pentru care suma de 000 lei a fost înregistrată corect în contul 628.

Societatea a depus la dosarul cauzei contractul de prestări de servicii design interior nr. 000/2018, încheiat între X, în calitate de consultant și X în calitate de BENEFICIAR, având ca obiect *„prestarea unor servicii de design interior în favoarea beneficiarului la sediul acestuia”* și prin care *„părțile convin că obligațiile de plată ale beneficiarului se constituie și se sting printr-un onorariu de 000 eur, achitat în două tranșe la cursul BNR al datei de emiterie a facturii”*.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei nu a fost depus niciun alt înscris din care să rezulte modificarea clauzelor contractuale, în sensul reducerii valorii contractului la suma de 000 lei.

De asemenea, din analiza contractului nr.000/2018 anexat la dosarul cauzei rezultă că acesta are ca obiect prestarea unor servicii de design interior constând în consultanță pentru *„compartimentare și amenajare spații pentru suprafața de 600 mp”* și *„amenajare grădină”*, la sediul acestuia din localitatea X

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă necesitatea achiziționării acestor servicii în scopul desfășurării activității economice, respectiv al operațiunilor taxabile în condițiile în care, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei nu a prezentat niciun document din care să rezulte intenția de a reabilita acest imobil, care se află într-o stare avansată de degradare iar imobilul nu deține grădină sau spații verzi.

Mai mult, la dosarul cauzei nu au fost depuse documente din care să rezulte prestarea serviciilor de consultanță.

Or, așa cum reține și Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei: „(...) *pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*”

Prin urmare, întrucât documentele depuse la dosarul cauzei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

18) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** reprezentând avans, întrucât, în urma verificării a rezultat că societatea nu justifică că această operațiune a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice sau al operațiunilor taxabile ale acesteia, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) și ale art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere că:

- potrivit contractului de inchiriere nr.000/2018, X în calitate de locatar, a inchiriat de la X, în calitate de locator, autovehiculul Mercedes Coupe in schimbul achitarii unei chirii de 000 Euro/luna plus TVA,

- la art.7 din contract se mentioneaza faptul ca „locatarul se obliga sa plateasca locatorului avansul achitat de acesta pentru achizitionarea autovehiculului”, plus toate celelalte cheltuieli aferente utilizarii autoturismului, termenul de inchiriere fiind de 60 luni,

-la art.2 alin.4) din contract se mentioneaza ca locatorul isi pastreaza dreptul de proprietate deplina asupra autovehiculului inchiriat,

organele de inspecție fiscală au constatat că avansul pe care l-a platit X pentru achizitionarea autoturismului nu se justifica sa fie platit de catre chirias, respectiv X, deoarece proprietarul autovehiculului inchiriat este locatorul, iar societatea plateste chirie lunara pentru utilizarea autoturismului, societatea inregistrând eronat in contul 628 conform facturii fiscale nr. 000/.2018 emisa de X, cheltuielile în sumă de 000 lei.

Prin contestație, X precizează că suma de 000 lei reprezintă o chirie plătită anticipat și nu „*un avans de achiziție a autoturismului*”, având în vedere faptul că prin Actul adițional nr. 000/2018 a fost modificat, prin voința părților, art.7.7 din contractul de închiriere în sensul că „*Locatarul se obligă să plătească locatorului avansul achitat de acesta pentru achiziția autovehiculului, în momentul semnării prezentului contract, conform facturii emise de locator, cu titlu de chirie achitată anticipat*”.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contul cu care se ține evidența acestor cheltuieli anticipate este contul Contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans", prin care „se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile financiare viitoare”, respectiv:

- în debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează: sumele reprezentând chiriile, abonamentele, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate, sumele aferente prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică) și alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531).

- În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează: sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 652, 658, 666),

rezultând că X a înregistrat în mod eronat această sumă reprezentând „chirie anticipată” în contul de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**.

19) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei** reprezentând achiziția unor servicii constând în lucrări instalatii precum și achiziția unor materiale pentru reparații la imobilele X, întrucât X nu deține bunuri la această adresă sau puncte de lucru și nu a făcut dovada că prestarea de servicii și achizițiile de materiale au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin contestație, X precizează că aceste cheltuieli au fost efectuate în anul 2018 și sunt aferente imobilului din X, pentru care societatea deține contract de comodat încheiat cu X iar pe toată durata de derulare a contractului de comodat, a închiriat imobilul cu suma de 000 lei/lună, încă din luna aprilie 2018, obținând venituri în sumă 000 lei.

În susținere, societatea a anexat la dosarul cauzei factura nr.000/2018 emisă de X, factura nr.000/2018 emisă de X și contractul de comodat încheiat la data 01.09.2017, încheiat între X în calitate de comodat și X NORVEGIA, în calitate de comodant.

Din analiza contractului de comodat anexat la dosarul cauzei, se reține că X NORVEGIA, în calitate de comodant „se obliga să dea în folosință un imobil P+1+M, (...), situat în mun. X” iar X în calitate de comodat se obliga „să folosească spațiul conform destinației specificată în contract”, „să execute la timp și în bune condiții lucrările de întreținere și reparații ce-i revin”, „să predea la expirarea contractului spațiul pe care l-a primit în stare bună”.

Totodată, din analiza celor două facturi anexate la dosarul cauzei rezultă că acestea reprezintă achiziții de bunuri – TV LED și PAT, precum și lucrări de instalații și montaj.

Or, existența unui contract încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice cu documente necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor și operațiunilor sale taxabile iar în cazul prestării de servicii să prezinte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de către prestator.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a depus la dosarul cauzei note de intrare recepție, bonuri de consum sau alte înscrisuri din care să rezulte că sumele înscrise în cele două facturi reprezintă cheltuieli de întreținere și reparații aferente imobilului din X.

Mai mult, factura nr.000/2018 emisă de X reprezentând „lucrări de instalații montaj cf. Deviz nr.000/2018” nu a fost însoțită de devizul de lucrări din care să rezulte prestarea serviciilor.

Prin urmare, întrucât înscrisurile depuse la dosarul cauzei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei.**

20) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere

pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** reprezentând achiziții de servicii - recrutare personal efectuate de X, întrucât în condițiile în care X a încheiat cu X, Contractul de prestări servicii recrutare personal din data de 20.04.2018, potrivit căruia X are calitatea de "client" iar X are calitatea de "agentie", nu se justifică facturile emise de către X către X, deoarece clientul conform contract este X și nicidecum X.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de X nu sunt însoțite de documente justificative care să facă dovada prestării de servicii.

Prin contestația formulată, X precizează că prin Actul adițional încheiat la data de 23.04.2018 din 20.04.2018 la contractul de prestări servicii din data de 20.04.2018, s-a îndreptat eroarea materială din cuprinsul acestuia, respectiv X are calitatea de „agenție” iar X are calitatea de client.

Luând în considerare corectarea erorii materiale din cuprinsul Contractului de prestări servicii recrutare de personal încheiat la data de 20.04.2018, din analiza acestuia se reține:

- la capitolul I *Definiția termenilor* din contract, s-a prevăzut:

„1.1. Candidatul (a) este persoana propusă de Agenție Clientului

1.2 Comanda reprezintă o solicitare scrisă din partea Clientului în care este menționată poziția concretă pentru care Clientul dorește să procure angajați și care va conține, în principal, următoarele criterii de eligibilitate: - un profit al funcției specifice care urmează să fie ocupată de către candidat(ă), studiile și experiența necesare, alte specificații, ziua propusă pentru începerea lucrului, condițiile salariale, alte informații care vor fi considerate necesare către părțile contractante. (...)

- la capitolul II. *Obiectul contractului*:

2.1 Agencia se angajează să caute și să propună clienții corespunzători în conformitate cu aspectele stabilite în cadrul contractului. În vederea stabilirii îndeplinirii de către candidat a caracteristicilor stabilite în cadrul comenzii, vor fi luate în considerare toate caracteristicile și specificațiile poziției solicitate. Agenția va întocmi și va furniza Clientului o listă cu 3(trei) – 5 (cinci) candidați („Lista scurtă”), în termen de minim 21 zile și maxim 30 de zile calendaristice de la data semnării contractului. Clientul va intervieva candidații recomandați în maximum 7 (șapte) zile calendaristice, calculate de la data transmiterii contactelor candidaților. În cazul în care candidații propuși nu sunt selectați

agenția va continua furnizarea de noi candidați până la angajarea unuia de către Client.”

-la capitolul V. Remunerație:

„5.1 Agenția are dreptul la remunerație în cazul în care se stabilește o relație de muncă/colaborare între candidat(ă) și Client, (...)”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea serviciilor de către X , respectiv numărul de personal angajat, liste cu candidații propuși de Agenție, comenzi, contracte de muncă încheiate, etc.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor și operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”* , precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce

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

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

Prin urmare, întrucât societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile în cauză au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, respectiv operațiuni

taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **cheltuielile în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.**

21) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** aferentă achiziției de băuturi alcoolice (whisky).

Prin contestație, X precizează că îndeplinește condițiile de fond și formă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de băuturi alcoolice (whisky).

Se reține faptul că potrivit art.145 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor stipulează:

„(5) Nu sunt deductibile:

b) taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.”

Potrivit acestor prevederi legale, nu este deductibilă taxa datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia sunt îndeplinite atât condițiile de formă cât și cele de fond prevăzute de legislația fiscală, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres că nu se acordă dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de băuturi alcoolice, iar societatea nu face dovada că se încadrează în excepțiile prevăzute de legiuitor.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă achiziției de băuturi alcoolice (whisky).

22) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că X a dedus în mod eronat **taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei** din facturi emise de furnizorii X (TVA în sumă de 000 lei), X (TVA în sumă de 000 lei) și X (000 lei), în condițiile în care facturile au fost emise fără TVA, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare și ale art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv ale art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, mai sus citate, se reține că o persoană impozabilă poate să își exercite dreptul de deducere a taxei 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, respectiv art. 319, 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.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că X a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei din facturi emise de furnizorii X (TVA în sumă de 000 lei), X (TVA în sumă de 000 lei) și X (000 lei), în condițiile în care facturile au fost emise fără TVA.

Având în vedere că facturile au fost emise fără TVA, X nu poate să își exercite dreptul de deducere pentru o taxă care nu se justifică a fi datorată sau achitată, fapt pentru care, în mod legal, în temeiul art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv ale art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

Mai mult, așa cum se precizează și în paragraful 24 din cauza C-438/09 - Juliusz Dankowski, „(...) regimul deducerilor, astfel stabilit, urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în acest mod, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în

principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 37, și Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 56)."

Or, X nu poate fi degrevată de sarcina TVA datorată sau achitată atâta timp cât pe factura nu a fost înscrisă această taxă.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, nu au acordat dreptul de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**.

23) Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **TVA în sumă de 000 lei** aferentă unei facturi de reparații pentru vehiculul cu numărul de înmatriculare X, întrucât societatea nu a făcut dovada că achiziția a fost utilizată în scopul realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care autoturismul nu este al societății și nici nu a fost prezentat vreun document de închiriere sau comodat pentru utilizarea acestuia, fiind încălcate prevederile art.297 alin.4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că îndeplinește condițiile de fond și formă pentru exercitarea dreptului de deducere întrucât această taxă este aferentă unor operațiuni taxabile și este justificată în baza facturilor puse la dispoziția organului de inspecție fiscală.

Argumentul societății nu poate fi reținut întrucât aceasta nu face dovada că reparațiile efectuate pentru autoturismul cu numărul de înmatriculare X sunt achiziții efectuate pentru un autoturism pentru care deține un drept de dispoziție sau un drept de folosință, în baza unui contract de închiriere sau comodat .

Prin urmare, întrucât societatea nu face dovada că achiziția de servicii a fost efectuată în scopul desfășurării operațiunilor taxabile ale acesteia, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**.

Având în vedere cele mai sus precizate la Cap.III, pct.1-4, pct.5 subpunctele1-23, prevederile legale incidente în cauză precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală **nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de 000 lei, au majorat cheltuielile cu suma de 000 lei, au stabilit suplimentar cheltuielile în sumă de 000 lei nedecarate de societate, au stabilit venituri suplimentare în sumă de 000 lei și taxa pe**

valoarea adăugată în sumă de 000 lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**.

6) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în cuantumul menționat în condițiile în care societatea depune la dosarul cauzei documente din care rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu reparații efectuate la mijloacele de transport cu număr de înmatriculare X în sumă de 000 lei, întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în condițiile în care mijloacele de transport nu aparțin societății conform facturilor fiscale de achiziție nr.000/2015, de la X, nr.000/2015 de la X, nr.000/2015 și nr.000/2015 de la X și nr.000/2015 de la X fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, X precizează că mijloacele de transport sunt deținute și utilizate de societate în baza Actului de adjudecare nr.000/2014 Contractelor de folosință din 04.01.2014 și din 18.09.2014 fapt pentru care cheltuielile cu reparații sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

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

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu reparații efectuate la mijloacele de transport cu număr de înmatriculare X în sumă de 000 lei, întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în condițiile în care aceste cheltuieli au fost efectuate pentru mijloace de transport care nu aparțin societății.

Prin contestație, X precizează că mijloacele de transport sunt deținute și utilizate de societate în baza Actului de adjudecare nr.000/2014 Contractelor de folosință din 04.01.2014 și din 18.09.2014 fapt pentru care cheltuielile cu reparații sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că:

-prin actului de adjudecare nr.000/2014 a bunului din patrimoniul X, X a adjudecat autoturismul FORD X

- potrivit contractului de împrumut de folosință (auto) încheiat la data de 18.09.2014, între X, în calitate de comodant și X, în calitate de comodată, la pct.II Obiectul contractului, la pct.2.1, *Comodantul dă spre folosința Comodatarului , autoturismul, marca Ford tip transit , înscris în circulație sub nr.X*

- potrivit contractului de împrumut de folosință (auto) încheiat la data de 04.01.2014, între X, în calitate de comodant și X, în calitate de comodată, la pct.II Obiectul contractului, la pct.2.1, *Comodantul dă spre folosința Comodatarului , autoturismul, marca VOLKSWAGEN GOLF , înscris în circulație sub nr.X*

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv că societatea deține, respectiv are drept de folosință pentru mijloacele de transport cu număr de înmatriculare X

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că acesta nu cuprinde constatări privind utilizarea vehiculelor în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele invocate de X în susținerea cauzei, ținând cont de prevederile legale în materie aplicabile perioadei verificate, reținerile din prezenta decizie, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și jurisprudența europeană incidentă în cauza, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/.2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2019, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129

din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

7) În ceea ce privește suma 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care deși societatea contestă obligațiile mai sus menționate stabilite prin Decizia de impunere nr. 000/2019, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au majorat TVA colectata cu suma de **000 lei**, respectiv:

- cu suma de **000 lei** ca urmare a faptului ca societatea a livrat bunuri catre X din Norvegia, fara sa prezinte documentele reglementate de art.2 alin.2) din OPANAF nr.103/2016, care fac dovada ca operatiunea respectiva reprezinta un export de bunuri si este scutita de TVA, fiind incalcate prevederile art.294 alin.1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-cu suma de **000 lei** ca urmare a neaplicarii mecanismului de taxare inversa prevazut la art.160 alin.3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achizitionat cu factura nr.000/.2015 chereștea de la X pentru care beneficiarul a in scris pe factura "taxare inversa", iar operatorul economic a efectuat numai operatiunea de deducere TVA fara sa si colecteze taxa aferenta achizitiei.

Prin contestația formulată, societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea propriei cauze, deși contestă întreaga valoare a obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

și cu pct.2.5 din același act normativ, care precizează:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Se reține faptul că în ceea ce privește operațiunile menționate la situația de fapt, X nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia *“ In ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală...”*.

Totodata, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *„contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depună probe noi în sustinerea cauzei.În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în sustinerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că societatea, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei stabilită de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.000/2019, așa cum a fost aceasta detaliată la situația de fapt, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/.2019 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

8) În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuții sociale în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente sumelor plătite salariaților care au fost trimiși să lucreze în I, Norvegia, Franța și Germania, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă că sumele achitate salariaților detașați cu titlu de „diurnă” sunt venituri de natură salarială/asimilate salariilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada supusa inspecției fiscale, că X are salariați angajați cu contract de muncă pe perioada nedeterminată, încadrați cu salariul minim pe economie pentru care angajatorul calculează, reține, declară și virează impozit pe venit din salarii și contribuții sociale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că X a avut salariați detașați să își desfășoare activitatea în I, Norvegia, Franța și Germania, cărora le-a acordat sume cu titlu de „diurnă”.

Urmare efectuării controlului prin sondaj asupra contractelor individuale de muncă întocmite de operatorul economic și a actelor adiționale anexate la contractele de muncă ale salariaților, organele de inspecție fiscală au constatat că în contractele de muncă ale angajaților la pct.D- *Locul de muncă* – este specificat faptul că activitatea se desfășoară la X iar operatorul economic nu detine un santier propriu pentru desfășurarea activității de către salariați, aceștia încă de la angajare fiind trimiși să își desfășoare activitatea pe santierul altor societăți cu care societatea are încheiate contracte de prestări servicii.

Astfel, având în vedere cele prevăzute în contractele de muncă și actele adiționale, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate salariaților cu titlu de „diurnă” de către

X reprezintă de fapt renumeratie pentru munca prestata de către aceștia fiind acordată în funcție de zilele lucrate, de calificare și reprezintă în fapt venituri asimilate salariilor.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2017-2018, personalul a fost angajat cu scopul de a fi trimis imediat să își desfășoare activitatea în străinătate fără să presteze activitate pe teritoriul național iar X a încheiat, încă de la început, acte adiționale de delegare a salariaților pe perioade de 2 ani.

De asemenea, conform actelor adiționale aferente contractelor individuale de muncă, organele de inspecție fiscală au constatat că toți angajații care au efectuat deplasări în afara țării pentru desfășurarea activității beneficiază de transport gratuit dus-întors în țara respectivă, cazare, transport de la locul de cazare la locul de muncă și retur, plus pot folosi mașina unității în afara programului de lucru, iar în unele acte adiționale se specifică o valoare pentru asigurarea hranei în valoare de 000 euro/lună.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele acordate cu titlu de diurnă angajaților nu se justifică prin prisma faptului că salariații au asigurate gratuit aproape toate cheltuielile generate de deplasare iar pentru asigurarea hranei sumele acordate sunt foarte mari în raport cu asigurarea hranei, rezultând faptul că sumele reprezentând diurna sunt plătite de către X pentru munca prestată de către salariați făcând parte din categoria veniturilor din salarii și asimilate salariilor, pentru care societatea avea obligația să rețină și să plătească impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii, deoarece societatea a solicitat și obținut pentru angajați detașați în afara țării formulare A1.

În drept, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2015, sunt aplicabile dispozițiile art.55 alin.(1) și alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, unde se precizează:

“Definirea veniturilor din salarii

(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

k) *orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.[...]*”

coroborat cu pct.106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

“106. Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 55 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate”.

Prevederi similare regăsim și la art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016 – 31.01.2019.

Totodată, dispozițiile pct.67, pct.68 lit.a), pct.69 și pct.70 lit.a)-b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art.55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din activități dependente, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.

68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

- salariile de bază;

- sporurile și adaosurile de orice fel;

- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

- **orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;(...)**”.

Prevederi similare se regăsesc și la pct.12 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2016 – 31.05.2018.

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că în categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate, ca recompensă a muncii lor.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că X a avut, în perioada supusă inspecției fiscale, salariați detașați să își desfășoare activitatea în I, Norvegia, Franța și Germania.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat prin sondaj contractele individuale de muncă întocmite de operatorul economic și actele adiționale anexate la contractele de muncă ale salariaților, constatând:

a) Pentru salariații detașați în Norvegia:

1) Contract de muncă X – maestru lacatus mecanic:

- contract de muncă nr.000/2012 – încadrat cu salariul minim pe economie, loc de muncă X.

- în data de 01.09.2014 a fost încheiat actul adițional prin care **s-a modificat locul de muncă al angajatului în Norvegia**, la X perioada de muncă fiind de 6 luni.

- la pct.2.5.1 din actul adițional, se prevede faptul că, *“in perioada în care angajatul prestează munca în condițiile pct.2.1 în vederea acoperirii **cheltuielilor de hrană, cheltuielilor mărunte uzuale și a transportului intern, beneficiază de o diurnă maximă conform normelor legale, pentru fiecare zi de muncă prestată efectiv, ce va fi plătită în România, în lei la cursul BNR al zilei efectuării plății sau prin virament în contul bancar indicat de către salariat în condițiile legii”***.

-la pct.2.5.2 din actul adițional se specifică faptul că *“Diurna va fi calculată proporțional cu timpul efectiv lucrat în cadrul programului de lucru”*.

-la pct.2.5.3 din actul adițional se specifică faptul că *“Angajatorul va asigura salariatului cazare și transport din București România până în X, Norvegia”*.

b) Pentru salariații detașați în Franța:

Contract de muncă X – inginer economist:

- contract de muncă 000/2014 – încadrat cu salariul minim pe economie, loc de muncă X.

- în data de 13.07.2017 a fost încheiat act adițional nr.000/2017 prin care domnul X **a fost delegat să lucreze în perioada 17.07.2017-16.07.2019 (perioada de 2 ani) în zona X Franța** pentru executare lucrări de tubulatură, confecție, montaj, etc.

-la pct.3 din Actul adițional se specifică: *“In conformitate cu Directiva Europeană 96/71/CE modificată prin Decretul nr.2015-364 din 30.03.2015 cu privire la lupta împotriva fraudei de detașare a*

lucratorilor si lupta impotriva muncii ilegale, salariatul va primi in plus fata de salariul pe teritoriul Romaniei, o indemnizatie”.

- la pct.4 se specifica ca “**Salariul si indemnizatia (diurna)** va fi cel putin egala cu salariul minim pe economie in Franta, 1480,27 Euro si va fi platita in lei la cursul BNR din ziua efectuării platii in contul bancar al angajatului”.

- la punctul 5 din actul aditional este mentionat faptul ca: “salariatului i se vor rambursa cheltuielile de masa, in limitele si conditiile stabilite de X. El va primi pentru masa o indemnizatie de 000 euro/luna, dar facand dovada cu bonurile fiscale aferente cumparaturilor alimentare si i se va acorda o diurna de maximum 16 euro/zi calendaristica pe perioada sederii in Franta, in functie de rezultatele lunare”.

- conform pct. 6 si 7 din actul aditional, X asigura salariatului, cazare gratuita, transportul din tara in Franta si retur, dar si de la cazare la locul de munca si retur cu o masina pentru fiecare echipa, cu mentiunea ca vehiculul poate fi folosit gratuit in zilele nelucratoare.

- salariatul detine formular A1 pentru munca in Franta.

c) Pentru salariații detașați în Germania:

Contract de munca X - lacatus constructii metalice si navale

-contract de muncă nr.000/2014, activitatea se desfasoara la SC X incepand cu data de 13.02.2018

-în data de 10.02.2018, anterior incheierii contractului de munca se incheie Act aditional nr.1/10.02.2018 prin care domnul X **fost delegat în zona X din Germania** pentru a executa lucrari de tubulatura, confectie, montaj, etc., perioada de detasare fiind de la 12.02.2018 pana la 11.02.2020.

-la pct.3 din actul aditional se specifica faptul ca, “In conformitate cu Directiva Europeana 96/71/CE modificata prin Decretul nr.2015-364 din 30.03.2015 cu privire la lupta impotriva fraudei de detasare a lucratorilor si lupta impotriva muncii ilegale, salariatul va primi in plus fata de salariul pe teritoriul Romaniei, o indemnizatie”.

- la punctul 4 se mentioneaza ca “Salariul si diurna cumulate nu vor fi sub valoare de 11 euro/h”.

- salariatul beneficiaza de cazare, transport din tara in Germania si retur, transport de la cazare la locul de munca si retur si gratuit, utilizarea vehiculului in timpul zilelor nelucratoare.

- Salariatul detine formular A1 pentru munca in Germania.

Totodată, potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că în contractele de munca ale angajaților la pct.D- *Locul de munca* – este specificat faptul ca activitatea se desfășoară la X iar operatorul economic nu detine un santier propriu pentru desfășurarea activității de către salariați, aceștia încă de la angajare fiind trimisi să își desfășoare activitatea pe santierele altor societăți cu care societatea are încheiate contracte de prestări servicii.

Potrivit prevederilor art. 41 – 44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 41

(1) Contractul individual de muncă poate fi modificat numai prin acordul părților.

(2) Cu titlu de excepție, modificarea unilaterală a contractului individual de muncă este posibilă numai în cazurile și în condițiile prevăzute de prezentul cod.

(3) Modificarea contractului individual de muncă se referă la oricare dintre următoarele elemente:

a) durata contractului;

b) locul muncii;

c) felul muncii;

d) condițiile de muncă;

e) salariul;

f) timpul de muncă și timpul de odihnă.

ART. 42

(1) Locul muncii poate fi modificat unilateral de către angajator prin delegarea sau detașarea salariatului într-un alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă.

(2) Pe durata delegării, respectiv a detașării, salariatul își păstrează funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul individual de muncă.

ART. 43

Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă.

ART. 44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părților și în mod excepțional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Totodată, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice.

Or, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală X a încheiat, încă de la început, acte aditionale de delegare a salariatilor pe perioade de 2 ani.

Așa cum este definită de art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, or, salariații contestatarei au avut locul de muncă în I, Norvegia, Franta și Germania și au primit salariul minim din România și diurne externe care fac parte din salarii conform contractelor de muncă și actelor adiționale.

Or, organul de soluționare reține că delegarea așa cum este definită de art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă, or, salariații contestatarei au avut același loc de muncă de la data angajării, respectiv santierele clienților cu care X are încheiate contracte de prestari servicii.

Mai mult, organul de soluționare reține că societatea a aplicat eronat prevederile art. 43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, transformand caracterul temporar al delegării într-o situație de permanentă, fiind denaturată în totalitate noțiunea de „delegare” așa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariații s-ar afla într-o *„delegare permanentă”*.

În ceea ce privește remunerația salariaților pentru prestarea de servicii pentru beneficiarii străini, X a acordat acestora următoarele sume:

- în România, suma înscrisă în statul de plată reprezentând salariul de bază lunar conform contractelor individuale de muncă stabilit în principal la nivelul salariului minim pe economie, pentru care au fost calculate și virate impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente;

- în I, Norvegia, Franța și Germania, indemnizația de delegare (diurnă) calculată în cuantum diferit de la un salariat la altul, sume pentru care contestatara nu a evidențiat în contabilitate, nu a declarat la organul fiscal teritorial și nu a achitat impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale.

Având în vedere că prin natura lor atât diurna cât și indemnizația de delegare se acordă pentru acoperirea unor cheltuieli legate de achiziționarea hranei și compensarea disconfortului creat de dislocarea salariatului din mediul său de viață obișnuită, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea, aceste drepturi bănești reprezintă o sumă fixă, nevoile salariaților detașați fiind aceleași indiferent de pregătire, de performanță, de numărul de zile lucrate și de productivitatea muncii.

Pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de „indemnizație delegare/detașare”, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că indemnizațiile specifice delegării au fost acordate salariaților cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare și masă.

Totodată, în baza documentele analizate mai sus, și așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.000/.2019, se reține că sumele de bani acordate de contestatară salariaților trimiși să presteze servicii în străinătate, au fost diferite de la un angajat la altul, ceea ce înseamnă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei și nu indemnizații de delegare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate de X angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de delegare întrucât activitatea desfășurată de personalul trimis în străinătate constă în prestații de muncă doar pe teritoriul Italiei, Norvegiei, Franței și Germaniei.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că X a acordat angajaților sume de bani sub forma indemnizațiilor de deplasare în condițiile în care aceste sume reprezintă în fapt remunerație primită de salariați pentru munca prestată în străinătate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat eroarea contribuabilului privind sumele acordate sub denumirea de indemnizații de delegare acestea fiind în fapt venituri de natura

salariala sau asimilate salariilor care se includ in baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile din salarii.

De asemenea, angajații contestatarei X neavând un loc de munca permanent in Romania, nu pot beneficia de indemnizatia de delegare intrucat acestia nu s-au aflat in realitate in situatia de a fi delegati de la locul lor de munca din Romania în I, Norvegia, Franta si Germania, aceștia prestând activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, pe șantierele altor societati cu care X are incheiate contracte de prestari servicii.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritatile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzactii/activități pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta", coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit căruia:

"În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal".

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritatile fiscale au dreptul** să analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate cu titlul de indemnizație de delegare și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială, speței îi sunt incidente și dispozițiile art.296³ lit.g) și art.296⁴ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 296³

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

(...)

g) orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor.

(...)

ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care

persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;(...)"

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a) prevede:

"Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;(...)"

Potrivit dispozițiilor legale mai sus enunțate, se reține că pentru veniturile din salarii se datorează contribuții sociale.

Mai mult decât atât, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a obținut de la Casa Nationala de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale pentru fiecare salariat care a fost trimis să lucreze în străintate documentul portabil A1, care dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială din Romania, in sensul ca personalul trimis in tarile din Uniunea Europeana de catre contestatară in calitate de angajator, nu are obligatia de a plati contributi sociale in acele tari si implicit, ca angajatul, cetatean roman, este subiect al legislatiei de asigurari sociale din Romania.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de soluționare al contestației reține că „diurnele” acordate de către X angajaților cu titlu de indemnizație de delegare sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, cu atât mai mult cu cât aceste sume au fost variabile și nu fixe, diferite de la un angajat la altul.

Prin urmare, aceste sume reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat impozit pe veniturile din salarii și venituri asimilate salariilor și contribuții sociale.

În acest sens a fost emisă și adresa nr. 000/2014 de către Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale într-o speță similară în care se precizează că: *"sume primite de către personalul român detașat, ca plată a muncii lor, în funcție de performanță și de rezultatele obținute de fiecare, sunt venituri salariale și/sau asimilate salariilor, iar potrivit prevederilor art. 296⁴*

lit.o) și art. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii”.

Această opinie a avut la bază și adresa nr.000/2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: *„indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.*

Relevantă în acest sens este și hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene emisă în cauza C-396/13, în care se precizează, fără echivoc, că în cazul lucrătorilor transfrontalieri, indemnizațiile, diurnele, primele de concediu reprezintă drepturi salariale, fiind impozitate în consecință.

În același sens este și Hotărârea civilă nr.708/2019, definitivă, prin care Curtea de Apel X a reținut într-o speță similară că:

„Raportat la concluzia că angajații recurentei nu desfășoară temporar activitatea în I, ci în mod obișnuit, acolo fiind locul normal al muncii, în mod nelegal sumele acordate acestora de către recurentă au fost calificate și tratate fiscal ca diurnă externă în loc de venituri din salarii supuse impozitării.”

De asemenea, prin Hotărârea Civilă nr.390/2019, definitivă, Curtea de Apel X a reținut că:

„Drept urmare, nefiind acordat lucrătorilor salariul minim în statul gazdă, sumele acordate de reclamantă cu titlu de diurnă nu pot fi considerate decât o completare a salariului cu care aceștia ar fi trebuit remunerați din punct de vedere legal. (...) instanța europeană arată că în directivă se urmărește un dublu obiectiv: să asigure o concurență loială între întreprinderile naționale și întreprinderile care efectuează o prestare de servicii internațională și, respectiv, să asigure lucrătorilor detașați un fascicol de norme imperative de protecție minimă din statul membru gazdă.”

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia diurna externă nu este impozabilă din punct de vedere al impozitului pe venit și nu se datorează contribuții sociale, în condițiile în care X a aplicat cuantumul legal al diurnei acordate în străinătate, ajungând la maximum de 87,50 euro/zi (2,5x35 euro/zi) legal stabilit potrivit Anexei la HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus,

sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "diurnă" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt renumeratie pentru munca prestata de catre acestia fiind acordata in functie de zilele lucrate, de calificare si reprezinta in fapt venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice în ceea ce privește **suma de 000 lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuții sociale în sumă de 000 lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **000 lei**,
- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**,
- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de **000 lei**,
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**,

- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați în sumă de **000 lei**,
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice în sumă de **000 lei**,
- contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**,
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de **000 lei**,
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.000/ 2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește **impozitul pe profit în sumă de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în ceea ce privește suma de **000 lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

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