



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr.145 / 2016
privind soluționarea contestației depusă de
.X. SA – în insolvență
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 2539/04.12.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./23.11.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 2539/04.12.2015, cu privire la contestația formulată de **.X. SA – în insolvență**, cu sediul în .X., Șos .X., Județul .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.09.2015.

Contestația a fost formulată prin administrator special .X. și Administrator judiciar .X. SPRL FILIALA .X. reprezentată prin persoana fizică .X..

.X. SA – în insolvență contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

- .X. lei TVA;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015, pentru măsura de **diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.**

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

Față de data comunicării Deciziei privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, respectiv **05.10.2015**, potrivit mențiunii olografe „*Am primit un exemplar azi 05.10.2015 [...]*” înscrisă pe decizia de impunere contestată, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **02.11.2015**, așa cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SA – în insolvență.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.F-.X./28.09.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.09.2015, societatea susține următoarele:

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei societatea prezintă următoarele argumente:

1.) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând consum catalizatori, contestatara anexează bonuri de consum și fise de cont, susținând că bonurile de consum sunt emise în luna ianuarie 2009, respectiv februarie 2010.

Pentru aceeași sumă, societatea susține că prin Nota explicativa a menționat "*consumul tehnologic s-a realizat la data ieșirii din gestiune (cont 302) conform bonuri de consum astfel încât nu s-au înregistrat diferențe între gestiunea faptică și cea scriptică...Toate costurile de producție (inclusiv consumul de catalizatori) au fost incluse în prețul de producție*".

De asemenea, societatea arată că din analiza înregistrărilor efectuate în Registrul jurnal al lunii ianuarie 2009 (conform celor două bonuri de consum) organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea ieșirii din gestiune a catalizatorilor (conform bonuri de consum) prin nota contabilă 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" = 3024 „*Piese de schimb*”, precum și faptul că înregistrarea în costul de producție a catalizatorilor nu se regăsește în notele contabile din Registrul jurnal al lunii ianuarie 2009. Cheltuielile înregistrate în avans sunt cheltuieli antrenate în cursul unei anumite perioade dar se referă la perioade următoare. Cele mai frecvente situații se referă la cheltuielile cu chiria, cu asigurările, abonamentele plătite pe o perioadă mai lungă. etc. Contul cu ajutorul căruia se ține evidența acestor cheltuieli anticipate este 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" și nu înțelege de ce ar fi înregistrat o cheltuielă în avans în prețul de cost și al cărui produs.

Totodată, societatea susține că această constatare a organelor de inspecție fiscală potrivit căreia prin punctul de vedere societatea nu a menționat perioada în care au fost contabilizate prin contul 1174 "*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*" nu corespunde realității de fapt întrucât agentul economic a făcut precizarea în Punctul de vedere "*Suma de .X. lei este evidențiată de societate în contul 1174, conform fisei de cont anexate, și este compusă din:*

- *.X. lei - consum catalizatori conform bonuri de consum anexate și fisa de cont catalizatori*".

Contestatara susține că prin fisa sintetică catalizatori a contului 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" prezentată în timpul inspecției fiscale și retransmisă, pentru justificarea operațiunii odată cu punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală reiese că perioada în care au fost contabilizate prin debitul contului 1174 "*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*", respectiv luna decembrie 2012.

Ca urmare, din examinarea fisei contului 471 "*Cheltuieli înregistrate în avans*" anexată la punctul de vedere, organele de inspecție fiscală puteau să constate, atât data efectuării operațiunii (decembrie 2012), cât și contul corespondent – 1174 "*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*".

Concret, suma de .X. le, rezulta din următoarele înregistrări contabile efectuate de societate:

- 20.01.2009

471 "Cheltuieli înregistrate = 3024 „Pieșe de schimb” .X. lei
în avans”

- înregistrarea a doua bonuri de consum catalizatori (.X.+X.)

- februarie-decembrie 2009

6021" Cheltuieli cu materialele =471"Cheltuieli înregistrate .X. lei
auxiliare” în avans”

- înregistrare eronată

- decembrie 2012

- reglare înregistrare bonuri de consum catalizatori

1174"Rezultatul reportat =6021 "Cheltuieli cu materialele .X. lei
provenit din corectarea auxiliare”
erorilor contabile”

- storno Nota contabil februarie-decembrie 2009

Diferența de .X. lei (.X.-605.540) a fost stabilită de echipa de inspecție fiscală ca și diferența impozabilă.

Societatea recunoaște că la data înregistrării în contabilitate a bonurilor de consum a utilizat o monografie contabilă greșită (471"Cheltuieli înregistrate în avans" =3024 „Pieșe de schimb" în loc de 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" = 3024 „Pieșe de schimb"), contrar politicilor contabile proprii, însă, societatea a procedat la data constatării, respectiv în luna decembrie 2012, la corectarea reflectării în contabilitate a fenomenului economic, conform înregistrărilor contabile menționate mai sus. Pentru acest motiv suma nu a fost inclusă în cheltuieli la data eliberării în consum, respectiv înregistrării în contabilitate a documentelor justificative - bonurilor de consum.

Cadrul legal aplicabil corecțiilor de sume înregistrate în contabilitate este prevăzut la punctul 44 alin.(4) și punctul 63 din OMFP nr.3055/2009, iar conform pct.13 din Normele metodologice de aplicare a art.19 alin (2) din Codul Fiscal societatea avea obligația să procedeze la corectarea și din punct de vedere fiscal a operațiunii, în consecința a depus Declarația rectificativă 101 pentru anul 2009 pe care o anexează, arătând că pentru aceste abateri societatea a fost sancționată contravențional de către organul fiscal conform Procesului verbal nr. .X./21.09.2015.

Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu aveau cum să identifice în Registrul jurnal aferent lunii ianuarie 2009 înregistrarea în costul de producție a catalizatorilor.

De asemenea, societatea susține că apare o confuzie de termeni în sensul că a afirmat "toate costurile de producție (inclusiv consumul de

catalizatori) au fost incluse în prețul de producție, motivat de faptul ca societatea a utilizat **metoda costului prestabilit**. În aceasta situație, la stabilirea costului standard s-a ținut seama de toate elementele de cheltuieli care determina formarea prețului.

Utilizarea contului 471 nu se limitează doar la situațiile invocate de organul fiscal; prin OMFP 3055/2009 legiuitorul a stabilit la funcțiunea contului și alte cheltuieli efectuate anticipat”.

De asemenea, societatea susține că nu înțelege raționamentul contabil al operațiunilor indicate de organele de inspecție fiscală, atât timp cât a corectat înregistrările în luna decembrie 2012 (117 ”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”= 471”Cheltuieli înregistrate în avans”). Chiar și în situația în care în cursul anului fiscal 2009 s-ar fi înregistrat corect operațiunea, respectiv 6024 “Cheltuieli privind piesele de schimb” = 3024 „Piese de schimb” .X. lei practic ar fi fost imposibil să se regasească și corespondentul 345 “Produce finite” = 711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” (în mod distinct pentru consumul de catalizatori), întrucât acest articol contabil se utilizează pentru înregistrarea producției la preț standard și înglobează toate elementele de cost prestabilit.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia prin Declarația rectificativa 101 nr..X./26.03.2014 agentul economic a încărcat cheltuielile fără a avea o justificare certă fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal contestatara susține că este **eronată și nelegală întrucât** a prezentat toate documentele necesare justificării operațiunilor, respectiv bonuri de consum, fișa catalizatori cont.471 ”Cheltuieli înregistrate în avans”, balanțe stocuri catalizatori, declarații de impunere, declarații rectificative, justificând astfel realitatea economică a operațiunii.

Societatea consideră că, datorită unei înțelegeri insuficiente a modului de reflectare în contabilitate a operațiunii, precum și în evidența fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat oportun să nu acorde deductibilitate pentru o parte din cheltuielile efectuate cu consumul de catalizatori, respectiv pentru suma de .X. lei în condițiile în care această cheltuielă este aferentă procesului de producție (fabricarea inerasamentelor chimice), respectiv **aferentă realizării veniturilor**, funcționarea instalației de producere a amoniacului fiind condiționată de existența acestor catalizatori.

Veniturile din activitatea de bază realizate în perioada februarie 2009-august 2010 nu s-ar fi putut realiza dacă nu ar fi existat consumul tehnologic de catalizatori astfel că neacordarea deductibilității pentru suma de .X. lei conduce la efectul unei duble impozitări asupra sumei.

Societatea arată că eroarea de monografie contabilă și tratament fiscal aplicată a fost în defavoarea societății, în sensul că pentru anul 2009 societatea a declarat un impozit pe profit mai mare decât ar fi rezultat dacă s-ar fi utilizat articolul contabil corect (6024 “Cheltuieli privind piesele de

schimb" = 3024 „*Piese de schimb*”) însă aceasta nu poate anihila realitatea fenomenului economic produs (corectata de societate atât din punct de vedere contabil cât și fiscal).

2.) Referitor la suma de .X. lei reprezentând diferența cheltuieli de exploatare declarate nejustificat prin declarația rectificativa, contestatara susține că prin Declarația 101 inițială aferentă anului 2009 a declarat la rândul 26 *„Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalități de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate între persoane rezidente”* suma de .X. lei ce a fost preluată din rulajul debitor al contului 6581 *„Despăgubiri, amenzi și penalități”* în valoare de .X. lei.

Asa cum rezulta din fișa contului și din documentele justificative anexate, diferența de .X. lei reprezintă accesorii aferente contractelor comerciale, suma fiind deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

Prin declarația 101 rectificativa aferentă anului 2009 societatea susține că în mod corect a înscris la rândul 26 suma de .X. lei, întrucât prin adresele nr..X./16.11.2010 și nr..X./07.02.2011 emise de DGAMC au fost comunicate accesoriile calculate pentru debitele restante, inclusiv pentru cele aferente anului 2009.

Întrucât deciziile referitoare la plata obligațiilor accesorii au fost comunicate mult după închiderea exercițiului financiar 2009, contestatara susține că potrivit reglementărilor contabile în vigoare, respectiv punctul 63 din OMFP nr.3055/2009, a contabilizat în anul 2010 suma de .X. lei reprezentând accesorii bugetare aferente debitelor declarate în anul 2009, efectuând înregistrarea contabilă 1174 *„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* = 4481 *„Alte datorii față de bugetul statului”*, pentru suma de .X. lei.

Conform pct.13 din Normele metodologice de aplicare a art.19 alin.2) din Codul Fiscal societatea arată că avea obligația să procedeze la corectarea operațiunii și din punct de vedere fiscal.

Astfel, la suma declarată inițial de .X. lei s-a adăugat suma de .X. lei ceea ce a determinat înscrierea în Declarația 101 rectificativa pe anul 2009 a sumei de .X. lei.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au tratat superficial studierea fenomenului economic și nu au aprofundat documentele puse la dispoziție și informațiile furnizate de societate prin punctul de Vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală.

În concluzie, societatea susține că:

- nu a încălcat prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală;
- toate înregistrările contabile și declarațiile fiscale au fost efectuate în baza documentelor justificative;
- suma de .X. lei este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând diferență cheltuieli de exploatare declarate eronat prin declarația rectificativa pe anul 2010 societatea arată că întrucât organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio referire la natura sumei, aceasta reprezintă contravaloarea facturii nr..X./23.03.2010 emisa de .X. SRL, care a fost primita de .X. SA in data de 14.06.2012.

Cheltuiala aferenta acestei facturi a fost înregistrata in anul 2012 in debitul contului 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*”, societatea întocmind si depunand Declarația 101 rectificativa aferenta perioadei ian-sept. 2010, anexând acest document la contestație.

In concluzie societatea susține că:

- suma de .X. lei este integral deductibila la calculul impozitului pe profit;
- nu a incalcat prevederile legale invocate de echipa de inspecție fiscală;
- toate înregistrările contabile si declarațiile fiscale au fost efectuate in baza documentelor justificative.

3.) În ceea ce privește suma de (.X.) lei reprezentând cheltuială cu impozitul pe profit pe anul 2009, stornata prin contul 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*” societatea susține că aceasta diferența negativa cu impozitul pe profit stabilita de organele de inspecție fiscală confirma faptul ca a tratat corect din punct de vedere contabil si fiscal sumele stabilite ca si diferente pe anul 2009.

Suma de (.X. lei) reprezintă impozit pe profit înregistrat in contul 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*”, a influențat impozitul pe profit din Declarația 101 pe anul 2009, initiala, și conform prevederilor legale societatea a întocmit si depus Declarația 101 pe anul 2009, rectificativa, in care s-au preluat corectările erorilor contabile.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuială cu **impozitul pe profit pe anul 2010** societatea susține că a înregistrat suma în contul 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*” și a considerat-o nedeductibilă conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și solicită diminuarea bazei impozabile cu această sumă.

4.) Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate cu prestări de servicii de Cabinet Avocat .X., societatea susține că reprezintă consultanta juridica generala, prestarea serviciului fiind efectuată sub diverse forme: telefonic, asistenta juridica la încheierea contractelor, redactare documente, reprezentare in instanța etc.

De asemenea, contestatara arată că în statutul avocaților nu exista nicio prevedere care să-i oblige pe aceștia să întocmească alte documente cu excepția contractului de asistență juridică.

Pentru serviciile de asistență, respectiv **consultanța juridică tip abonament lunar**, nu exista nicio procedură contabilă de recepționare a acestor tipuri de servicii și nici nu exista alte dispoziții legale lămuritoare cu privire la aceste aspecte, în afara prevederilor art.21 alin.4) lit.m din Codul Fiscal și prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Mai mult, nici organele de inspecție fiscală care au efectuat verificarea nu au invocat o anumită procedură sau un anumit document care ar fi trebuit să stea la baza recepționării acestor servicii de asistență și consultanță juridică, iar Ministerul Finanțelor Publice nu a elaborat o procedură.

Contestatara susține că prestarea serviciilor de consultanță juridică nu poate fi probată așa cum se probează prestarea serviciului de consultanță în management, care se concretizează în rapoarte, studii, proiecte etc.

În acest sens, pentru un caz similar cu cel expus mai sus, există Hotărârea Curții Europene de Justiție din 3 septembrie 2015 pronunțată în cauza C 463/14, care a stabilit ca:

„1) Articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea 'prestare de servicii' cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.

*2) În ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, **fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului**”.*

Societatea prezintă aceleași motive și pentru cheltuielile neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil în sumă de:

- .X. + .X. lei pe anul 2010;
- .X. lei pe anul 2011;
- .X. lei pe anul 2012.

5.) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu donații, contestatara susține că a tratat greșit aceasta cheltuială ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit însă, fără a fi scăzută din impozitul pe profit datorat ca urmare a încadrării în plafonul prevăzut prin art.21 alin.(4) lit.p din Codul Fiscal.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să procedeze la încadrarea corectă a sumei de .X. lei ca și cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit și în aceeași măsură să scadă această sumă din impozitul pe profit datorat, conform prevederilor art.21 alin.4) lit.p din Codul Fiscal și anexează în susținere documentele justificative: fișa contului 6582 „*Donații acordate*” și contracte de sponsorizare.

Societatea prezintă aceleași argumente și pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu donații înregistrate în anul 2010.

6.) Referitor la suma de .X. lei reprezentând marfa aflată în custodie, pe anul 2009, înregistrată direct pe costuri fără a se face dovada intrării din custodie în contul de stocuri și utilizarea acestora în procesul de producție sau livrarea ca marfa, societatea susține că suma nu reprezintă „*marfa aflată în custodie*” .

Conform avizului de însoțire a mărfii nr..X./15.09.2009 .X. SA a predat **substanțe și deșeuri periculoase** către .X. SA, societate autorizată pentru eliminarea acestora și a întocmit articolul contabil 351 „*Materii și materiale aflate la terț*” = 3021 „*Materiale auxiliare*” .

Conform contractului încheiat între părți, în baza art.4.1, la primirea facturii care justifică prestarea serviciului societatea a descărcat gestiunea utilizând formula contabilă 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” = 351 „*Materii și materiale aflate la terț*” . Această operațiune este justificată de „*Planul de acțiuni*” anexa la Autorizația Integrată de Mediu, care prevede la pct.12 și 14 măsuri de eliminare a deșeurilor periculoase de pe amplasament.

Societatea nu înțelege raționamentul care a stat la baza majorării bazei aferente impozitului pe profit cu suma de .X. lei, deși aceste explicații și documente au fost furnizate, atât în timpul inspecției fiscale, cât și în punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând marfa aflată în custodie, pe anul 2010, contestatară susține că se referă la o operațiune economică cu site de platina și rhodiu și nicidecum nu reprezintă marfa aflată în custodie.

Sitele de platina și rhodiu sunt bunuri necesare procesului tehnologic de obținere a acidului azotic. În fluxul tehnologic acestea se consumă parțial, iar la un anumit număr de ore de funcționare este necesară înlocuirea acestora. Înlocuirea acestora se realizează în baza Contractului de prestări servicii nr.2/2009 încheiat cu .X. SA astfel: sitele uzate (identificate prin serie și număr), praful și slamul cu conținut de platina și rhodiu sunt trimise spre prelucrare și rafinare, prin .X. SA, la o unitate specializată (Umicore AG Germania). În urma prelucrării și rafinării rezultă site catalitice noi din platina și rhodiu (95%/5%), identificate prin serii, numere și eventual gramaje diferite față de cele trimise spre prelucrare.

Evidenta contabila a sitelor catalitice se tine pe fiecare sita in parte in funcție de seria si numărul acesteia, conform balanței de stocuri anexate.

In vederea reflectării in contabilitate a fenomenului economic de predare a sitelor uzate, transformarea acestora in site noi si receptionarea acestora, societatea susține că a folosit următoarele articole contabile:

Predare site catalitice uzate - Aviz de însoțire a mărfii
.X./26.07.2010, .X.-.X.:

351 „*Materii și materiale aflate la terț*” -3024 „*Piese de schimb*” .X. lei

351 „*Materii și materiale aflate la terț*” -346 „*Produse reziduale*” .X. lei
.X. lei

Receptionare site catalitice noi - proces verbal de recepție nr..X./09.08.2010, delivery note nr..X./05.08.2010, CMR cu confirmare recepție la SC .X. SA din 07.08.2010:

6024 „*Cheltuieli privind piesele de schimb*” = 351 „*Materii și materiale aflate la terț*”
.X. lei (scăderea din gestiune a sitelor uzate)

6024 „*Cheltuieli privind piesele de schimb*” = 3024 „*Piese de schimb*”
.X. lei (înregistrarea sitelor noi)

Societatea consideră ca fenomenul economic a fost parțial analizat de către organele de inspecție fiscală, respectiv doar scăderea din gestiune (6024 „*Cheltuieli privind piesele de schimb*” = 351 „*Materii și materiale aflate la terț*”) neluandu-se in calcul si operațiunea de stornarea a descărcării de gestiune, respectiv recepție a sitelor noi (6024 „*Cheltuieli privind piesele de schimb*” = 3024 „*Piese de schimb*”).

In consecința, rulajul debitor al contului 6024 “*cheltuieli cu piesele de schimb*”, implicit rezultatul contabil si fiscal, **a fost influențat cu suma de .X. lei si nu cu suma de .X. lei.**

Contestatară arată că potrivit prevederilor OMFP nr.3055/2009, Cap. VII “*funcțiunea conturilor prezentate in acest capitol nu este limitativa, fiind exemplificat modul de înregistrare a principalelor operațiuni economic-financiare*” aceste operațiuni contabile nu reflecta un consum efectiv la terti ci o transformare a materialului trimis spre prelucrare (site uzate, slam sau praf) in site catalitice noi.

Prin aceste înregistrări contabile societatea consideră ca a reflectat corect in contabilitate fenomenul economic, **fara implicații fiscale de natura a afecta rezultatul financiar.**

De asemenea, referitor la suma de .X. lei contestatară susține că, așa cum a precizat si in punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală suma de .X. lei reprezintă materiale aflate in contul 3021 „*Materiale auxiliare*” și nu in contul 351 „*Materii și materiale aflate la terț*” asa cum greșit au constatat organele de inspecție fiscală.

La inventarierea generala anuala pentru anul 2010, comisia de inventariere a constatat ca aceste materiale, respectiv substanțe de laborator, au **durata de utilizare expirata**, fiind improprii utilizării, drept pentru care a fost propusa si aprobata casarea. Urmarea procesului verbal de inventariere s-a efectuat nota contabila 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” = 3021 „Materiale auxiliare”.

7.) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi si penalitati, contestatara susține că dobânzile si penalitățile au fost analizate si la pct.2, iar din însumarea diferentelor stabilite de organele de inspecție fiscala la **pct.2** si **pct.8** (.X. si .X. lei) rezulta suma de **.X. lei**, respectiv suma pentru care s-a întocmit de catre societate articolul contabil 1174 „*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*” = 4481 „*Alte datorii față de bugetul statului*” si s-a depus Declarația rectificativa 101/2009.

In concluzie, societatea susține că:

- nu a incalcat prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscala,
- toate înregistrările contabile si declarațiile fiscale au fost efectuate in baza documentelor justificative.
- suma de .X. lei a fost tratata de societate ca si cheltuiala nedeductibila, iar organul de inspecție fiscala dublează impozitarea sumei;
- suma de .X. lei este integral deductibila la calculul impozitului pe profit.

În ceea ce privește suma de **.X. lei** contestatara susține că asa cum a transmis si prin punctul de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscala nu lămuresc la ce se refera.

Din constatările înscrise in raportul de inspecție fiscala si decizia de impunere nu rezulta care anume cheltuieli înregistrate in contul 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*” nu au la baza documente justificative legal întocmite, concluzia înscrisa in documentele invocate nefiind explicita si nu reprezintă baza legala pentru impozitarea sumei de .X. lei.

În susținere anexează fisa contului 635 „*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*” pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010.

8. Referitor la suma de .X. lei reprezentând achiziție de amoniu ambalat, in cantitate de 195 to. conform facturii nr..X./30.09.2010 ce nu are completate date privind mijloace de transport, societatea susține că marfa a fost recepționată cu NIR. La primirea facturii nr..X./30.09.2010 s-au întocmit articolele contabile 371 „*Mărfuri*” = 401 “*Furnizori*” pentru suma de .X. lei si 4426 „*TVA deductibilă*” = 401 “*Furnizori*” pentru suma de .X. lei, conform fisa anexata, iar mențiunile privind mijlocul de transport si delegatul **nu** sunt elemente obligatorii conform art.155 din Codul fiscal.

Din cantitatea de 195 tone de azotat de amoniu aferenta facturii susmenționate 191,6 tone au fost comercializate către clienți interni și externi (livrări confirmate), existând pe stoc cantitatea de 3,4 tone, toata contravaloarea mărfii vândute fiind **încasata**.

În aceste condiții, la vânzarea produsului s-au efectuat articolele contabile 411 "*Clienți*" = 707 „*Venituri din vânzarea mărfurilor*” și 411 "*Clienți*" = 4427 „*TVA colectată*”, respectiv 607 "*Cheltuieli privind mărfurile*" = 371 „*Mărfuri*” deci, **societatea a înregistrat și declarat venituri din vânzarea mărfurilor în valoare de .X. lei**, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au analizat.

O eventuala deficiență de formă a facturii nu poate constitui motiv de neacordare a deductibilității sumei la achiziția mărfii, organele de inspecție fiscală având datoria să constate **starea de fapt** și, în consecință, să acorde deductibilitate pentru suma de .X. lei.

Ca urmare, societatea susține că suma de .X. lei este integral deductibilă la calculul impozitului pe profit și că nu a încălcat prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală.

9. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând diferența pierdere recuperată din perioada ianuarie-septembrie 2010 la stabilirea profitului impozabil contestatara arată că impozitarea acestei sume este nejustificată întrucât este **rezultanta calculelor efectuate de organele de inspecție fiscală**, calcule ce au avut la bază interpretarea eronată a unor fenomene economice în perioada ianuarie- septembrie 2010. În susținere anexează Declarația 101/oct-dec.2010 inițială și rectificativă susținând că suma de .X. lei este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, referitor la suma de .X. lei **reprezentând diferența pierdere fiscală de recuperat din anul fiscal 2012** contestatara susține că nu a fost constatată și prin proiectul raportului de inspecție fiscală astfel că societății i-a fost încălcat dreptul legal de a-și exprima punctul de vedere asupra constatării, în temeiul art.107 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

Pe de altă parte, suma de .X. lei este constatată de organele de inspecție fiscală ca fiind suma de impozitat suplimentar la anul 2013 în condițiile în care aceasta este compusă din suma de .X. lei (suma stabilită ca diferență și impozitată suplimentar la anul 2011) și .X. lei (suma stabilită ca diferență și impozitată suplimentar la anul 2012).

Ca urmare, societatea susține că este evidentă dubla impozitare impusă de organele de inspecție fiscală asupra sumei de .X. lei, motiv pentru care solicită eliminarea acesteia din decizia de impunere contestată.

10. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu prestări de servicii emise de .X. SRL, în baza facturilor reprezentând prestări servicii

de întreținere și service contestatara susține că a prezentat lista activelor fixe aflate în proprietate, din care rezulta că în perioada verificată avea în proprietate, printre altele și stație captare și tratare a apei situată în comuna .X., jud. .X. (cu punct de lucru declarat) și 3 fire aducțiune apă de la stația de captare și tratare până la sediul societății, respectiv pe o distanță de 42 km.

Pe parcursul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada iulie 2011- decembrie 2011, în care s-a derulat contractul de prestări servicii, societatea a înregistrat venituri în sumă de .X. lei, fără TVA, din vânzarea de apă industrială către diverși consumatori.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat lista personalului rambursat în activitate din care rezulta faptul că nu mai dispunea, la momentul înregistrării cheltuielilor în suma de .X. lei, de personalul specializat necesar efectuării operațiunilor de verificare a stării tehnice a celor 3 fire de aducțiune apă, întrucât foștii salariați care aveau aceste atribuții se încadraseră la .X. SRL.

Aceasta fiind starea de fapt care ar fi trebuit să fie constatată de organele de inspecție fiscală și care a condus societatea la necesitatea încheierii Contractului de prestări servicii nr. .X./2011 cu SC .X. SRL (contract tip abonament lunar) societatea susține că dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Deși organele de inspecție fiscală au admis că societatea a prezentat rapoartele de lucru aferente prestării serviciului, au apreciat că acestea sunt *“rapoarte de lucru generice”* și nu au indicat un temei legal pentru forma și conținutul acestora.

Ca urmare, contestatara susține că suma de .X. lei este deductibilă la calculul impozitului pe profit, aceasta reprezentând lucrări ce trebuiesc efectuate cu regularitate în vederea funcționării în condiții de deplină siguranță și eficiență a instalațiilor, o eventuală avarie la sistemul de transport al apei industriale ar fi putut provoca prejudicii atât materiale, cât și posibil umane.

11. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu costuri înregistrate cu combustibilul și reparații auto, contestatara nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală.

Din compararea situației impozitului pe profit pe anul 2011 întocmită la proiectul raportului de inspecție fiscală cu cea anexată raportului de inspecție fiscală rezulta că organele de inspecție fiscală au înscris sume diferite la rândul *„cheltuieli nedeductibile combustibili și reparații”*, fără a avea elemente suplimentare în vederea stabilirii acestei sume ca și baza suplimentară de impozitare.

Mai mult decât atât, din evidenta contabila si fiscala a societății rezulta ca aceasta a înregistrat cheltuieli nedeductibile cu consumul de carburanți (combustibil) in valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscala stabilind suplimentar suma de .X. lei, fara a indica documentele din care rezulta aceasta diferența.

Ca urmare, suma de .X. lei este cheltuiala deductibila din punct de vedere fiscal și se regăsește in totalul sumei de .X. lei.

12. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând ulei mol turbine refacturat de .X. SRL cu factura .X./30.06.2014 ce nu conține numele delegatului, mijlocul de transport, aviz de insotire a mărfii, societatea susține că aceasta achiziție de ulei pentru turbine a fost efectuata in scopul pregătirii probelor tehnologice a unei investiții in curs (Centrala de producere a energiei electrice si termice in cogenerare).

Achiziția a fost efectuata de la .X. SRL cu factura nr..X./30.06.2014 și nu au fost influențate elementele de cheltuieli si, in consecința, nici rezultatul fiscal aferent perioadei.

Societatea arată că a făcut dovada realitatii achiziției prezentând organului fiscal factura si nota de intrare recepție semnata de comisia de recepție, iar în ceea ce privește motivarea organelor de inspecție fiscală ca factura nu conține numele delegatului, mijlocul de transport si operațiunea nu a avut la baza si un aviz de insotire a mărfii, precizează ca aceasta este nelegala întrucât art.155 din Codul Fiscal nu prevede obligativitatea existentei acestor elemente.

In ceea ce privește necesitatea existentei avizului de insotire a mărfii, susține că acest document nu era necesar a fi întocmit întrucât produsele au fost livrate, respectiv recepționate in baza facturii si conform prevederilor OMFP nr.3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile acest document "*Se intocmeste, in doua sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii in momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale....*"

Mai mult decât atât, cele doua societăți comerciale (.X. SA si .X.) au sediul social si isi desfasoara activitatea la aceeași adresa, in aceeași incinta, respectiv platforma chimica; in acest context societatea susține că nu înțelege necesitatea intocmirii unui aviz de însoțire a mărfii in condițiile in care a fost întocmită factura - document de însoțire a mărfii si transfer al dreptului de proprietate.

Totuși, pentru justificarea tranzacției societatea a prezentat avizul de însoțire emis de furnizorul inițial si CMR-ul cu destinația .X. SRL, semnat si stampilat de acesta.

Contestatară susține că tranzacția in suma de .X. lei a fost derulata in condiții de legalitate, iar necesitatea acesteia a fost justificata astfel că suma

de .X. lei nu reprezintă o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, suma fiind înregistrată în contul de imobilizări corporale în curs.

13. În ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, contestatara prezintă următoarele argumente:

În situația privind profitul impozabil și impozitul pe profit aferent anului 2009 organele de inspecție fiscală au evidențiat la rd. „subvenții pentru investiții” neprinse la perioada „sume care nu se regăsesc în evidența contabilă și fiscală a .X. SA”, respectiv:

<i>Perioada</i>	<i>Stabilit control</i>	<i>Evidența contabilă</i>	<i>Diferența</i>
<i>Trim.I 2009</i>	.X.	.X.	.X.
<i>Trim.II 2009</i>	.X.	.X.	.X.
<i>Trim.III 2009</i>	.X.	.X.	.X.
<i>Trim.IV 2009</i>	.X.	.X.	.X.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au tratat suma de .X. lei pentru care societatea a întocmit articolul contabil 131 „Subvenții pentru investiții” = 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții” ca un venit în suma fixă trimestrială, fără a analiza situația din evidența contabilă.

Pe lângă acest aspect, la suma aferentă trimestrului III a fost adăugată cifra 4 în dreptul valorii constatate (.X.) **rezultând o cifră de alt ordin de mărime** ce nu are corespondență în evidența contabilă și anexează fișa contului 131 „Subvenții pentru investiții”.

Această eroare a determinat calculul nejustificat de accesorii suplimentare pentru perioada 2009-2010.

În situația impozitului pe profit centralizată în anexa la raportul de inspecție fiscală în dreptul Declarației 101 rectificativă aferentă anului 2009 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 26.03.2014 și nu data de 25.01.2010, așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2009 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare.

Această eroare a determinat calculul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2010-2014.

În situația impozitului pe profit centralizată, anexa la raportul de inspecție fiscală, în dreptul Declarației 101 rectificativă aferentă anului 2010 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 18.06.2012 și nu data de 25.01.2011 așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2010 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare.

Mai mult, societatea susține că organele de inspecție fiscală au înscris eronat la declarația 100 aferentă trim. III din 2010 impozitul pe profit constat datorat în suma de (.X.) lei, în mod legal suma aceasta trebuia înscrisă în dreptul declarației 101 pe anul 2010 rectificativă.

Aceasta eroare a determinat calcul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2010-2012.

În situația impozitului pe profit centralizată, în dreptul declarației 101 aferentă anului 2013 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 02.04.2014 și nu data de 25.03.2014, așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2013 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare.

Aceasta eroare a determinat calcul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2014.

Având în vedere erorile identificate la calculul dobanzilor/majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 2009-2015, precum și contestarea parțială a bazei de impozitare și a impozitului pe profit stabilite suplimentar de inspecția fiscală, contestată solicitată recalcularea dobanzilor/majorărilor de întârziere înscrise în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală.

14. Referitor la penalitățile de întârziere în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit, contestată susține următoarele:

Calculul penalităților de întârziere este influențat de erorile efectuate de organele de inspecție fiscală înscrise în contestație la capitolul dobânzi/majorări de întârziere.

În plus, față de aceste influențe, organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art. II alin. (1) din OUG 50/2013 așa cum rezultă din calculul anexat deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală pentru suma de .X. lei (debite cu scadența anterioară datei de 01.07.2013) calculând atât penalități în procent de 15%, cât și de 0,02%, deși prevederile actului normativ invocat anterior se aplică debitelor cu scadența după data de 1.07.2013.

Având în vedere erorile identificate la calculul penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 2009-2015, precum și contestarea parțială a bazei de impozitare și a impozitului pe profit stabilite suplimentar de inspecția fiscală, societatea solicită recalcularea penalităților de întârziere înscrise în decizia de impunere și în raportul de inspecție fiscală.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea prezintă următoarele argumente:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, aferentă livărilor intracomunitare din perioada decembrie 2009- septembrie 2010, contestată arată că prin adresa .X./19.06.2015 organele de inspecție fiscală au solicitat informații privind valabilitatea codurilor de TVA pentru următorii operatori intracomunitari:

-.X. - .X.
-.X. - .X.;
-.X. - .X.;
-.X. - .X.;
-.X. - .X.

având în vedere că în perioada verificată SC .X. SA a efectuat livrări intracomunitare către aceștia și pentru care, prin adresa nr..X./19.06.2015, Compartimentul de Informații fiscale a comunicat **valabilitatea codurilor de înregistrare TVA** pentru perioada analizată.

În baza prevederilor art.128 alin.(9) și art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)- i), art.143 alin.(2) și art.144^A1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.10 alin.(l) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 societatea susține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, **justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru**, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Societatea susține că în perioada desfășurării inspecției fiscale, au fost prezentate toate documentele legale necesare scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare prevăzute în Ordinul 1503/2007 art.10 alin.l , iar CMR-urile au fost prezentate în original (exemplarul 1) întocmite cu respectarea prevederilor Convenției CMR (Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de

transport internațional de mărfuri pe șosele), însă organele de inspecție fiscală au considerat o parte din ele drept invalide pe motiv că nu sunt semnate și ștampilate de către destinatarii mărfurilor și au refuzat consemnarea acestora ca mijloace de probă în raportul de inspecție fiscală, nerespectând astfel prevederile art.65 din Codul de procedură fiscală.

Mai mult, în anexa nr 3.1 la raportul de inspecție fiscală privind livrările intracomunitare pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de scutire de TVA sunt menționate numărul și transportatorul mărfurilor, **informații ce pot fi luate doar din CMR-uri**, pe care aceleași organe de inspecție fiscală susțin că nu au fost prezentate în vederea stabilirii că bunurile livrate au părăsit teritoriul României și au ajuns pe teritoriul statului membru (.X.).

În susținere, în anexa nr.24, societatea prezintă situația livrărilor intracomunitare pentru care organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, precum și copii conform cu originalul ale documentelor care justifică scutirea de TVA (factura, invoice, CMR).

Totodată, contestația susține că prezentarea confirmării de către beneficiar a unui transport de bunuri livrate și consemnate pe bază de document CMR nu constituie o obligație impusă prin Convenția CMR, și anume Convenția CMR, nu instituie obligația de „confirmare” a transportului mărfurilor de către destinatar prin aplicarea unei ștampile și/sau a unei semnături, acestea fiind obligatorii pentru expeditor și transportator și, mai mult, Convenția CMR nu prevede nici obligativitatea remiterii exemplarului deținut de către destinatar către expeditor cu semnătura și/sau ștampila acestuia.

Conform prevederilor art.5 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), potrivit căror:

„ 1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator”, primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, contestația invocă prevederile art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR),

și arată că scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, neexistând prevederi legale exprese privind obligativitatea stampilării/semnării documentului de transport de către destinatar sau condiționarea valabilității sale prin existența concomitentă a celor două elemente.

În același sens sunt și prevederile art. 30 din decret din care rezultă că, în situația în care destinatarul nu indică transportatorului anumite nereguli în legătură cu starea mărfii, se consideră că bunurile au fost primite în starea descrisă în scrisoarea de trăsură CMR.

Ca urmare, societatea susține că Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste Romania la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), nu prevede obligația destinatarului de a semna/ștampila exemplarul doi al documentului de transport și de a trimite o copie expeditorului și nici ca exemplarul original al expeditorului, respectiv primul exemplar, să fie transmis pentru semnare/ștampilare destinatarului bunurilor și apoi înapoiat de către acesta.

De asemenea, contestatara menționează ca baza de impunere stabilită de organele de inspecție fiscală în suma de .X. lei este stabilită în mod nelegal și înscrisă eronat în decizia de impunere, deoarece pentru livrările intracomunitare efectuate în perioada decembrie 2009 - iunie 2010 cota de TVA aplicabilă tranzacțiilor era de 19%.

Contestatara susține că nu înțelege raționamentul utilizat în stabilirea diferentelor întrucât din "*anexa privind situația livrărilor intracomunitare pentru care nu s-a acordat dreptul de scutire de taxă pentru livrările intracomunitare*" nu rezultă taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar, ci doar „*valoare livrări nejustificate*”.

Organele de inspecție fiscală nu au anexat la decizia de impunere și raportul de Inspecție fiscală situația din care să rezulte baza de impunere aferentă taxei pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar.

Ca urmare, contestatara solicită anularea diferenței suplimentare a taxei pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei și a bazei de impunere aferentă.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor facturate de Cabinet Avocat .X., în baza contractului de prestări servicii, facturându-se lunar o sumă fixă în valoare de .X. lei, contestatara susține că este aferentă contractului de consultanță juridică generală, prestarea serviciului fiind făcută sub diverse forme: telefonic, asistență juridică la încheierea contractelor, redactare documente, reprezentare în instanța, etc.

În statutul avocaților nu exista nicio prevedere care sa-i oblige pe aceștia sa întocmească alte documente cu excepția contractului de asistenta juridica.

Pentru serviciile de asistenta, respectiv consultanta juridica **tip abonament lunar**, nu exista nicio procedura contabila de receptionare a acestor tipuri de servicii si nici nu exista alte dispozitii legale lămuritoare cu privire la aceste aspect, in afara prevederilor art.21 alin.4) lit.m) din Codul Fiscal si prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Mai mult, nici organele de inspectie fiscala care au efectuat verificarea nu au invocat o anumita procedura sau un anumit document care ar fi trebuit sa stea la baza receptionarii acestor servicii de asistenta si consultanta juridica, iar Ministerul Finantelor nu a elaborat o procedura. Prestarea serviciilor de consultanta juridica nu poate fi probata asa cum de exemplu, se probează prestarea serviciului de consultanta in management, care se concretizează in rapoarte, studii, proiecte etc..

In acest sens, societatea invocă Hotararea Curții europene de Justiție din 3 septembrie 2015 pronunțata in cauza C 463/14, prin care Curtea a stabilit ca:

„1) Articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata trebuie interpretat in sensul ca noțiunea 'prestare de servicii' cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanta unei întreprinderi, in special de natura juridica, comerciala si financiara, in cadrul carora prestatorul s-a pus la dispozitia beneficiarului pe durata contractului.

*2) In ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanta precum cele in discuție in litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 si articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate in sensul ca faptul generator al taxei si exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, **fara sa prezinte importanta daca beneficiarul a apelat efectiv sau cat de des a apelat la serviciile prestatorului**”.*

Ca urmare, societatea susține că suma de .X. reprezintă TVA deductibilă, nefiind încălcate prevederile legale invocate de echipa de inspectie fiscala.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă achizițiilor de amoniu ambalat, in cantitate de 195 to, conform factura 000.X./30.09.2010 emisa de SC .X. SA, contestatara susține că la achiziție a dedus taxa pe valoarea adăugată, iar la vânzare a colectat taxa pe valoarea adăugată, cantitatea de 195 tone de azotat de amoniu nerămânând pe stoc, fiind comercializata de societate.

Societatea susține că acest aspect nu a fost analizat de organele de inspecție fiscală, astfel că sunt îndeplinite prevederile 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, suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată deductibilă.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă serviciilor de întreținere și service facturate de .X. SRL, contestatară susține că în timpul inspecției fiscale a prezentat lista activelor fixe aflate în proprietate, din care rezulta că în perioada verificată avea în proprietate, printre altele stație captare și tratare a apei situată în com. .X., jud. .X. (cu punctul de lucru declarat) și 3 fire aducțiune apă de la stația de captare și tratare până la sediul societății, respectiv pe o distanță de 42 km.

Pe parcursul efectuării inspecției fiscale organele de inspecție fiscală trebuiau să constate că în perioada august 2010-decembrie 2011 (inclusiv în perioada în care a înregistrat cheltuieli în suma de .X. lei) societatea a înregistrat venituri consistente **în suma de .X. lei și a colectat TVA în suma de .X. lei** din vânzarea de apă industrială către diverși consumatori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SA nu mai dispunea, la momentul înregistrării cheltuielilor în suma de .X. lei, de personalul necesar efectuării operațiunilor de verificare a stării tehnice a celor 3 fire de aducțiune apă întrucât foștii salariați care aveau aceste atribuții se încadraseră la .X. SRL. Aceasta este **starea de fapt** care ar fi trebuit să fie constatată și care a condus societatea la singura opțiune valabilă, respectiv încheierea contractului de prestări servicii nr. .X./2011 cu .X. SRL (contract tip abonament lunar), dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Deși organele de inspecție fiscală au admis că societatea a prezentat rapoartele de lucru aferente prestării serviciului, au apreciat că acestea sunt "*rapoarte de lucru generice*", neindicând un temei legal pentru forma și conținutul acestora.

Cheltuielile efectuate de societate în suma de .X. lei, respectiv deducerea TVA în suma de .X. lei este aferentă lucrărilor ce trebuiau efectuate cu regularitate în vederea funcționării în condiții de deplină siguranță și eficiență a instalațiilor, o eventuală avarie la sistemul de transport al apei industriale ar fi putut provoca prejudicii atât materiale, cât și posibile umane.

În concluzie societatea susține că suma de .X. lei este justificată atât cu documente legale, precum și din punct de vedere al necesității efectuării cheltuielilor și, în consecință, organele de inspecție fiscală trebuiau să acorde deductibilitate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă achizițiilor de "echipamente de măsură și control" de la .X. SA, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe motiv că nu au fost prezentate informații privind realitatea acestei tranzacții (factura este trimisă prin posta, nefiind completat cartușul cu date privind expediția), contestatara susține că în justificarea acestei operațiuni societatea a avut la baza înregistrărilor în contabilitate și a deducerii TVA factura emisă de .X. SA și Nota de Intrare Recepție, mențiunile privind mijlocul de transport și delegatul nefiind elemente obligatorii conform art.155 din Codul fiscal.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată deductibilă, nefiind încălcate prevederile legale invocate în raportul de inspecție fiscală.

6. Referitor la dobanzile/majorările de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se aduc următoarele argumente:

Societatea contestă în totalitate accesoriile având în vedere contestarea în totalitate a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și a bazei impozabile stabilite suplimentar.

Contestatara arată că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art.II alin.(I) din OUG 50/2013, pentru suma de .X. lei (debite cu scadența anterioară datei de 1.07.2013) s-au calculat, atât penalități în procent de 15%, cât și de 0,02% deși, prevederile actului normativ invocat anterior se aplică debitelor cu scadența după data de 1.07.2013.

Ca urmare, contestatara solicită anularea în totalitate a dobanzilor/majorărilor și penalităților de întârziere în valoare de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite în sarcina acesteia.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-.X./28.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.09.2015, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 2009 – 2014.

1.) Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza înregistrărilor efectuate în Registrul lunii ianuarie 2009 (două bonuri de consum), că societatea a înregistrat ieșirea din gestiune a catalizatorilor prin nota contabilă 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" = 3024 „Piese de schimb”

Însă, înregistrarea în costul de producție al catalizatorilor nu se regăsește în notele contabile din Registrul lunii ianuarie 2009. Cheltuielile înregistrate în avans sunt cheltuieli efectuate în cursul unei perioade dar care se referă la perioada următoare. Cele mai frecvente situații se referă la cheltuieli cu chiria, asigurările, abonamentele plătite pe o perioadă mai lungă și nu se cunoaște cauza pentru care agentul economic a înregistrat cheltuieli anticipate în prețul de cost și cărui produs aparține.

Prin Declarația 101 nr..X./26.03.2014 societatea a majorat cheltuielile cu această sumă fără a fi justificată cu documente conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că, prin punctul de vedere exprimat la discuția finală, societatea nu a menționat perioada în care aceste cheltuieli au fost contabilizate în contul 1174 *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"*, precum și faptul că prin Nota explicativă contestată precizează *„consumul tehnologic s-a realizat la data ieșirii din gestiune (cont 302) conform bonuri de consum astfel încât nu s-au înregistrat diferențe între gestiunea faptică și cea scriptică [...] Toate costurile de producție (inclusiv consumul de catalizatori) au fost incluse în prețul de producție”*.

2.) S-a constatat că în anul 2009, societatea a declarat eronat diferența de cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei prin declarația rectificativă fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin punctul de vedere prezentat la discuția finală societatea menționează că sunt accesorii calculate de organele fiscale pentru anul 2009 în sumă de .X. lei. Inițial organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil dobânzi și penalități în sumă de .X. lei față de suma declarată de societate la dobânzi și penalități de .X. lei. Pentru diferența de .X. lei, în urma punctului de vedere, a fost luat în calcul ca și nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil (.X. lei societate - .X. lei inițial = .X. lei).

În baza prevederilor art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 s-a constatat că nu au fost prezentate documente, precum și faptul că nu au fost respectate prevederile art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **s-a constatat că în anul 2010 societatea a declarat eronat diferența de cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei prin declarația rectificativă**, la pct.2 *„Cheltuieli de exploatare”* (.X. lei) înregistrată sub nr..X. din 18.06.2012 față de bilanța de verificare prezentată în format electronic pentru septembrie 2010, în care cheltuielile de exploatare sunt în sumă de .X. lei (cheltuieli totale .X. – .X. lei cheltuieli financiare = .X. lei

cheltuieli de exploatare), fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991.

3.) Organele de inspecție fiscală au constatat, în anul 2009, că suma de (.X. lei) reprezintă cheltuială cu impozitul pe profit, nedeductibilă, stornată prin contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”

De asemenea, s-a constatat, în anul 2010, că suma de (-.X.) lei reprezintă cheltuială cu impozitul pe profit, nedeductibilă, stornată prin contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”.

4.) În perioada 2009-2012, societatea a înregistrat cheltuieli prestari de servicii facturate de Cabinet Avocat .X., in baza contractului de prestari servicii, lunar, în suma fixa, in valoare de .X. lei, facturi ce nu au justificare. Notiunea de „prestari de servicii” are sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligatia „de a face”, și nu in sensul larg din materia TVA conform caruia tot ce nu este livrare de bunuri constituie prestare de servicii.

În consecință, pentru orice prestare de servicii este necesara îndeplinirea conditiilor prescrise de lege prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal astfel că, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de .X. lei (.X. pe anul 2009, .X. lei pe anul 2010, .X. lei pe anul 2011 și .X. lei pe anul 2012).

5.) S-a constatat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu donatii înregistrate in contul 6582 "*Donații acordate*" nu a fost declarată in Declaratia 101 pe anul 2009, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, în anul 2010 suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu donatii înregistrate în contul 6582 "*Donații acordate*", nu a fost declarată in Declaratia 101 pe anul 2010 fiind încălcate prevederile art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

6.) Pe anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei inregistrata direct pe costuri (6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*") reprezinta marfa aflata in custodie

fara a se face dovada intrarii din custodie in contul de stocuri si utilizarea acestora in procesul de productie sau livrarea ca marfa. Marfa care a ramas in custodie la furnizor trebuie sa aiba la baza un proces verbal de custodie in care se prevăd termenii si conditiile custodiei. La primirea inapoi a bunului, pe baza avizului intocmit de furnizor si a procesului verbal de primire a marfii, se va inregistra intrarea bunurilor in gestiune.

Ca urmare, s-a constatat că au fost incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și ale art.154 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, **în anul 2010**, s-a constatat că suma de **.X. lei** inregistrata direct pe costuri (6024 "*Cheltuieli privind piesele de schimb*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*") și suma de **.X. lei** inregistrata direct pe costuri (6021 "*Cheltuieli cu materialele auxiliare*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*") **reprezinta marfa aflata in custodie** fara a se face dovada intrarii din custodie in contul de stocuri si utilizarea acestora in procesul de productie sau livrarea ca marfa stabilindu-se că su fost incalcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, art.6 alin.(1) si alin(2) din Legea contabilității nr.82/1991 și ale art.154 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

7.) S-a constatat că suma de **.X. lei reprezintă achizitie de amoniu ambalat**, in cantitate de 195 to, în baza facturii nr.000.X./30.09.2010. Factura nu are completate datele privind mijloace de transport și datele privind delegatul. Mai mult, la datele privind delegatul este mentionata aceeași persoana care intocmeste factura furnizorului - d-na .X. - CNP .X..

Prin adresa nr..X./10.08.2015, la punctul nr.1, in baza prevederilor art.106 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, s-au solicitat societatii documente justificative care sa ateste realitatea achizitiilor de bunuri inregistrate in evidenta contabila pe baza facturilor fiscale emise de .X. SA.

In timpul inspecției fiscale au fost prezentate ca documente justificative, pentru factura 000.X./30.09.2010, avizul nr..X. din 30.09.2010 cu mentiunea „marfa proprietate .X. SA”, “depozit .X.” in sa, nu s-a facut dovada ca marfa exista faptic in custodia .X. SA. Nu a fost prezentat Proces verbal de custodie și mai mult, la luna august 2010- conform situatiei stocurilor in afara bilantului, ct.8033 "*Valori materiale primite în păstrare sau custodie*“, soldul este zero.

Pentru luna septembrie 2010 nu a fost prezentată nicio situatie a stocurilor in afara bilantului, ct.8033 "*Valori materiale primite în păstrare sau custodie*“.

Pentru dovada transportului societatea argumenteaza ca "*nu este necesar intocmirea unui document de transport pentru achizitia de marfa de catre .X. SA datorita faptului ca societatile au aceeasi adresa si locatie pentru depozitarea marfurilor*".

Ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziția bunurilor inregistrate in evidenta contabila doar pe baza de facturi fiscale emise de .X. SA, care, pe langa conditia de forma prevazuta la art.155 din Codul fiscal, trebuie sa indeplineasca si conditia de fond (realitatea tranzactiilor, continutul economic nu doar financiar al tranzactiilor, prin justificarea cu documente de transport, documente privind manevrarea (manipularea) bunurilor, persoanele care au intervenit in manevrarea acestor stocuri, sau prin completarea facturilor de achizitie cu datele privind expeditia din avizul de însoțire a mărfii.

Astfel în temeiul art.11 alin.(1) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu s-a acceptat la deducere suma de .X. lei.

8.) S-a constatat că, în anul 2010, societatea a înregistrat suma de .X. lei reprezentând cheltuieli inregistrate in contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*" fara a fi justificate cu documente legal intocmite.

În temeiul art.6 alin.(1) si alin(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au fost acceptate la deducere la calculul impozitului pe profit.

9.) În anul 2011, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând prestari de servicii de intretinere si service în baza facturilor emise de .X. SRL, conform contract nr.94.

Societatea nu a prezentat documente care sa justifice necesitatea și prestarea efectiva a acestora, valoare prestatiei lunare fiind in suma fixa. Documentul atasat facturii „*Lucrari efectuate cf. ctr.94/2011*” nu justifica prestarea efectiva a acestora, reprezentând rapoarte de lucru lunare generice și nu situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) si lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.44 si 48 din HG nr.44/2004 privind Nonnele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, coroborate cu art.6 alin.1 si (2) din Legea Contabilitatii nr.82/1991.

10.) Pe anul 2011, s-a constatat că suma de .X. lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal cu costuri inregistrate cu combustibilul si reparatii auto, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

11.) Suma de (.X. lei) reprezinta diferentă cu cheltuiala nedeductibila cu impozitul pe profit, pe anul 2009, stornata prin contul 1174 *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"*, iar suma de .X. lei reprezinta diferenta cu cheltuiala nedeductibila cu impozitul pe profit pe anul 2010, inregistrata prin contul 1174 *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"*.

12.) Suma de .X. lei reprezinta diferenta de pierdere recuperata din anul fiscal ianuarie - septembrie 2010 la stabilirea profitului impozabil pe anul 2010, fiind incalcate prevederile art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.82 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, iar suma de.X. lei reprezintă diferenta pierdere fiscala de recuperat din anul fiscal 2012.

13.) Suma de .X. lei, înregistrată în anul 2009, reprezintă scoatere din evidenta cu aprobarea CA, pentru care agentul economic, prin Nota explicativa face urmatoarea mentiune *"nu se incadreaza la art.21 alin.4 lit.o din CF"*.

Întrucât nu se arata ce costuri au fost transferate in contul 6588 *"Alte cheltuieli de exploatare"* din contul 473 *"Decontări din operații în curs de clarificare"*, organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sarcina societății în cuantum de .X. lei pe perioada 2009 - 2013, precum și accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

B. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada verificată:01.12.2009 – 30.04.2015.

1.) În urma verificarii documentelor financiar contabile ale societatii s-au constatat aspecte privind livrarile intracomunitare scutite de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit. a)- i), art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin adresa nr..X./19.06.2015 s-a solicitat Compartimentului de Informatii Fiscale din cadrul AJFP .X. informatii privind valabilitatea codurilor de TVA pentru urmatorii operatori intracomunitari:

- .X.- .X.
- .X.- .X.
- .X.-.X.
- .X.- .X.
- .X. -.X..

Prin adresa nr..X./19.06.2015 Compartimentul de Informatii Fiscale a comunicat valabilitatea acestor coduri de inregistrare in scopuri de TVA pentru perioada 01.12.2009-30.09.2010, perioada in care .X. SA a efectuat livrari intracomunitare.

În ceea ce privește verificarea realizării transportului bunurilor, documentelor care atesta ca bunurile au fost efectiv transportate din Romania in alt stat membru, CMR-uri, organele de inspecție fiscală au constatat că la data controlului .X. SA nu a prezentat documente de justificare a scutirii de taxa (documente care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania catre un alt stat membru) potrivit prevederilor OMFP nr.2222/2006 modificat si completat de OMFP nr.1503/2007 decat in cazul partenerului intracomunitar .X. .X. si partial pentru operatorul .X.. Potrivit art.10 alin.(1) din OMFP 1503/2007 documentele de justificare a scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri sunt:

- a) factura care trebuie sa cuprinda toate informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Codul Fiscal si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;
- b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz
- c) orice documente cum ar fi: contractul/comanda de vanzare.

Totodata, in vederea aplicarii scutirii de TVA in cazul unei livrari intracomunitare de bunuri, furnizorul este cel care trebuie sa faca dovada nu doar ca bunurile au parasit teritoriul statului membru de livrare (Romania) ci si ca acestea au ajuns in alt stat membru.

La data desfasurarii inspecției fiscale .X. SA nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala informatii din care sa rezulte ca bunurile livrate au parasit teritoriul Romaniei si au ajuns pe teritoriul statului membru (.X.).

Potrivit art.1 alin.(2) din OMFP nr.1503/2007 prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxa se va face in termen de maximum 90 de zile de la data la care a fost emisa factura.

La data efectuării inspecției fiscale era expirat termenul de 90 de zile, astfel incat organul fiscal nu a acordat dreptul de scutire de taxa prevazuta la art.143 alin.(2) si a dispus colectarea taxei pe valoare adaugata pentru livrarile intracomunitare pentru care nu s-a facut dovada ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Ca urmare, s-a stabilit TVA colectată în suma de .X. lei pentru livrările intracomunitare pentru care operatorul economic nu a prezentat documente de justificare a scutirii de taxa în perioada 01.12.2009-30.09.2010.

2. Nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei aferentă facturilor de prestări de servicii emise de Cabinet Avocat .X., în baza contractului de prestări servicii. S-a facturat lunar o sumă fixă în valoare de .X. lei și TVA aferentă, fără a se prezentat o justificare. Noțiunea de „prestări de servicii” are un sens strict, al unui raport juridic în care o parte are obligația „de a face” și nu în sensul larg din materia TVA conform căruia tot ce nu este livrare de bunuri constituie prestare de servicii. La inspecția fiscală nu au fost prezentate documente (de exemplu reprezentări în fața instanțelor judecătorești, documente justificative privind gestionarea conflictelor, medieri, negocieri, arbitraje, asistare și reprezentare în proceduri de executare silită etc.) care să reflecte că serviciile au fost efectiv prestate neputându-se demonstra când a intervenit faptul generator aferent acestei livrări (prestări de servicii), societatea neavând drept de exercitare a taxei pe valoare adăugată în conformitate cu prevederile art.145 coroborat cu alin.134² și art.134¹ din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, s-a constatat că în perioada 2009-2012 societatea a mai beneficiat de asistență juridică de specialitate și de la alte birouri de avocatură, că are compartiment juridic distinct în structura organizatorică a societății fapt ce confirmă suspiciunea rezonabilă a inspectorilor fiscali cu privire la necesitatea achizițiilor de servicii de la Cabinet Avocat .X..

3.) S-a constatat că suma de .X. lei reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X./30.09.2010 emisă de către .X. SA reprezentând livrarea a 195 tone azotat de amoniu.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere având în vedere că marfa a rămas în custodie la furnizor, pentru aceasta nefiind prezentat niciun proces verbal de custodie care să prevadă termenii și condițiile custodiei și niciun alt document care să justifice intrarea în gestiune a celor 195 tone azotat de amoniu fiind încălcate prevederile art.145 alin.1) și alin(2) și ale art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.6 alin.(1) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4.) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei din facturile de prestări servicii de întreținere și servicii emise de .X. SRL, conform contract nr.94/2011.

S-a constatat că societatea nu a prezentat documente care sa justifice necesitatea si prestarea efectiva a acestora, valoare prestatiei lunare fiind in suma fixa, iar documentul atasat facturii „*Lucrari efectuate .X./2011*” nu justifica prestarea efectiva a acestora, reprezentând rapoarte de lucru lunare generice și nu situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

5. Nu s-a acordat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr..X./20.12.2013 prin care se achizitioneaza "echipamente de masura si control" de la .X. SA si pentru care nu au fost prezentate informatii privind realitatea acestei tranzactii, respectiv factura este transmisa prin posta, nefiind completat cartusul cu date privind expeditia, nu exista aviz de insotire a marfii, in justificare fiind adusa factura nr..X./28.08.2013 emisa de catre .X. SRL .X. pentru .X. SA avand specificata ca adresa de livrare .X. SRL, .X..

S-a constatat că au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(1) si alin.(2), ale art. 146 si art.155 din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în cuantum de .X. lei, precum și accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de .X. lei reprezentând consum catalizatori, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere că societatea a efectuat corectarea erorii contabile în luna decembrie 2012, iar în anul 2014 a depus declarație rectificativă pe anul 2009 cu majorarea cuantumului cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

Perioada verificată: anul 2009

În fapt, din analiza înregistrărilor efectuate în Registrul lunii ianuarie 2009 a rezultat că societatea a înregistrat ieșirea din gestiune a catalizatorilor (în baza a două bonuri de consum) prin nota contabilă 471 "*Cheltuieli*

înregistrate în avans” = 3024 „Piese de schimb” însă, înregistrarea în costul de producție al catalizatorilor nu se regăsește în notele contabile din Registrul lunii ianuarie 2009. S-a constatat că cele mai frecvente situații de cheltuieli în avans se referă la cheltuieli cu chiria, asigurările, abonamentele plătite pe o perioadă mai lungă și nu se cunoaște cauza pentru care agentul economic a înregistrat cheltuieli anticipate în prețul de cost și a cărui produs aparține.

De asemenea, prin Declarația 101 nr.X./26.03.2014, rectificativă, societatea a majorat cheltuielile cu această sumă fără a fi justificată cu documente conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin punctul de vedere exprimat la discuția finală, societatea nu a menționat perioada în care aceste cheltuieli au fost contabilizate în contul 1174 *”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*, precum și faptul că prin Nota explicativă contestată a precizat *„consumul tehnologic s-a realizat la data ieșirii din gestiune (cont 302) conform bonuri de consum astfel încât nu s-au înregistrat diferențe între gestiunea faptică și cea scriptică [...] Toate costurile de producție (inclusiv consumul de catalizatori) au fost incluse în prețul de producție”*.

În drept, conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit prevederilor pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal:

“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că, în cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv, iar în situația în care în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, pentru aceasta se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

“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.”

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Din constatări rezultă că în luna ianuarie 2009 societatea a înregistrat ieșirea din gestiune de catalizatori, în baza a două bonuri de consum, prin nota contabilă 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* = 3024 *„Piese de schimb”* însă, înregistrarea în costul de producție al catalizatorilor nu se regăsește în notele contabile din Registrul lunii ianuarie 2009.

Potrivit prevederilor contabile, respectiv OMFP nr.1752/2004 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2009, ieșirea din gestiune a materialelor consumabile se efectuează prin nota contabilă 602 *”Cheltuieli cu materialele consumabile”* = 302 *”Materiale consumabile”*, astfel cu prevede funcțiunea conturilor:

“În creditul contului 302 ”Materiale consumabile” se înregistrează:
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (602)”,
respectiv

“În debitul contului 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente (302, 308, 351)”

Prin contestație societatea precizează că „recunoaște faptul că la data înregistrării în contabilitate a bonurilor de consum menționate anterior, a utilizat o monografie contabilă greșită (471”Cheltuieli înregistrate în avans” =3024 „Piese de schimb” în loc de 6024 "Cheltuieli cu materialele consumabile" = 3024 „Piese de schimb”), contrar politicilor contabile proprii, însă societatea a procedat la data constatării – dec.2012, la corectarea reflectării în contabilitate a fenomenului economic, conform înregistrărilor contabile menționate mai sus”.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Din fișa sintetică a contului 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* “catalizatori” reiese că la data de **20.01.2009** societatea a evidențiat în debitul contului 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* suma de .X. lei în corespondență cu contul 3021 *„materiale consumabile”*, iar în perioada februarie - decembrie 2009 a înregistrat în creditul contului 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* suma de .X. lei în corespondență cu contul 6021 *”Cheltuieli cu materialele consumabile”* .

De asemenea, în luna **decembrie 2012** societatea a evidențiat în creditul contului 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* suma de .X. lei în corespondență cu contul 1174 *”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*, precum și suma de (-.X.,11 lei) .

La fișa contului 471 *”Cheltuieli înregistrate în avans”* sunt anexate, în copie, două bonuri de consum nr.241004 și nr.241003 emise în luna ianuarie 2009 care atestă ieșirea din gestiune a catalizatorilor, cantitatea, prețul și valoarea acestora.

Potrivit Anexei 1 privind Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, lit.D pct.31 din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

*“La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. **În aceste fișe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fișele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana "Intrări" și minusurile de la inventar pe coloana "Ieșiri".***

Potrivit Anexei 2 privind Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din același act normativ **Bonul de consum** (Cod 14-3-4A):

“1. Servește ca:

- **document de eliberare din magazie a materialelor;**
- **document justificativ de scădere din gestiune;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

[...]

În bonul de consum, coloanele "Unitatea de măsură" și "Cantitatea necesară" de pe rândul 2 se completează în cazul când se solicită și se eliberează din magazie materiale cu două unități de măsură.

Dacă operațiunile de predare-primire a materialelor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de materiale, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv mențiunea "predat în timpul inventarierii".

3. Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;

- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.[...]

Totodată, la dosarul cauzei se regăsesc și balanțele de stocuri catalizatori pe anul 2009, întocmite pe fiecare cod catalizator, din care reiese eliberarea în consum a catalizatorilor la data de 20.01.2009 pentru aceleași cantități cu cele înscrise în cele două bonuri de consum prezentate.

Din fișa contului 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" pe anul 2012 rezultă că societatea a corectat eroarea de monografie contabilă din anul 2009, respectiv suma de .X. lei și suma de (-.X. lei) înregistrată eronat în contul 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" a fost corectată pe seama acestui cont, la rubrica „explicații” fiind menționat „reglare cons. catalizatori 2009”.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt anexate Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009 în care sunt declarate cheltuieli de exploatare în sumă de 511.582.385 lei și **Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, rectificativă, înregistrată la organele fiscale sub nr..X./26.03.2014** în care sunt declarate cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei, mai mult cu .X. lei față de declarația inițială.

Față de documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat eronat, în anul 2009, consumul de catalizatori în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, în luna decembrie 2012 a efectuat corecția pe seama contului 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”, iar în anul 2014 a depus declarația rectificativă pe anul 2009 majorând cheltuielile de exploatare cu suma de .X. lei.

Conform celor mai sus prezentate se reține că sunt respectate prevederile pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, societatea procedând în conformitate cu aceste prevederi, respectiv cu prevederile pct.63 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform căroră:

“63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.”

În consecință, având în vedere cele prezentate în considerentele prezentei decizii, se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate aspectele la stabilirea situației de fapt fiscale, respectiv nu au

avut în vedere că societatea a efectuat corecția monografiei contabile și a influențat profitul impozabil cu aceste cheltuieli cu consumurile de catalizatori prin depunerea declarației rectificative.

Urmarea adresei nr.A_SLP 2539/26.04.2016, completată cu adresa nr.A_SLP 2539/31.05.2016, prin care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală lămuriri suplimentare cu privire la situația de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au precizat „Referitor la suma de .X. lei consum catalizatori – a fost luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit ca diferență la cheltuieli de exploatare, impozitul pe profit aferent acestei sume a fost inclus în decizia de impunere contestată. A fost calculat impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei (dobânzi = .X. lei; penalități = .X. lei)”.

Ca urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate aspectele la stabilirea situației de fapt fiscală, respectiv nu au avut în vedere că societatea a efectuat corecția monografiei contabile și a influențat profitul impozabil cu aceste cheltuieli cu consumurile de catalizatori prin depunerea declarației rectificative.

Astfel, în cazul în speță se impune reanalizarea situației de fapt conform celor prezentate mai sus și stabilirea modului în care a fost influențat impozitul pe profit, respectiv dacă se datorează accesorii pe perioada cuprinsă între momentul când trebuia înregistrată operațiunea și momentul depunerii declarației rectificative.

Față de cele de mai sus, se reține că în dovedirea situației de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au sarcina de a examina toate stările de fapt și raporturile juridice relevante așa cum se prevede la art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a se evita dubla impunere, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare" și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015 pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în suma de .X. lei reprezentând consum catalizatori**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea situației de fapt fiscale în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de argumentele contestatarei și de prevederile legale incidente, pentru aceleași obligații fiscale și pentru aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat parțial.

Ca o consecință, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va desființa parțial decizia de impunere contestată și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, din care dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2.) Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor de exploatare în sumă de .X. lei și în sumă de .X. lei**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent acestei diferențe în condițiile în care la stabilirea impozitului pe profit suplimentar nu au fost avute în vedere nici suma de .X. lei reprezentând cheltuieli deductibile cu amenzi și penalități contractuale și nici diferența de cheltuieli nedeductibile cu amenzi și penalități datorate către autoritățile române în sumă de .X. lei;
- **impozitul pe profit aferent cheltuielilor de exploatare în sumă de .X. lei declarat prin declarația rectificativă pe anul 2010**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la aceste cheltuieli în condițiile în care operațiunea economică de achiziții de ambalaje este evidențiată în jurnalul de vânzări pe anul 2010, iar corectarea erorii în anul 2012 nu mai se justifică, nejustificându-se astfel nici declararea acestei sume prin declarație rectificativă.

Perioada verificată: 2009 -2010.

În fapt, în anul 2009, societatea a declarat cheltuieli de exploatare prin declarația rectificativă, mai mult cu suma de .X. lei față de evidența contabilă. Prin punctul de vedere prezentat la discuția finală societatea a menționat că suma reprezintă accesorii calculate de organele fiscale pentru

anul 2009 în sumă de .X. lei. Inițial organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea profitului impozabil dobânzi și penalități în sumă de .X. lei față de suma declarată de societate cu aceeași natură de .X. lei.

În urma punctului de vedere prezentat la discuția finală, diferența de .X. lei a fost luată în calcul de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil (.X. lei societate - .X. lei inițial = .X. lei).

De asemenea, s-a constatat că **în anul 2010 societatea a declarat eronat diferența de cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei prin declarația rectificativă**, la pct.2 „Cheltuieli de exploatare” (.X. lei) înregistrată sub nr..X. din 18.06.2012 **față de bilanța de verificare pentru septembrie 2010**, în care cheltuielile de exploatare sunt în sumă de .X. lei (cheltuieli totale .X. – .X. lei cheltuieli financiare = .X. lei cheltuieli de exploatare).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, precum și art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la suma de .X. lei și la suma de .X. lei, din constatări rezultă că, în anul 2009, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

În anul 2009 societatea a evidențiat în contul 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* suma de .X. lei din care, conform situației prezentate, suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu penalități contractuale, deductibile la calculul profitului impozabil. Din compararea acestei situații, la care sunt atașate facturile emise de partenerii contractuali, cu sumele înscrise în fișa contului 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* rezultă că toate sumele se regăsesc în fișa contului 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* pe anul 2009.

Ca urmare, având în vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri”,

coroborate cu prevederile pct.39 și pct.40 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

“39. Prin autorități române se înțelege totalitatea organelor administrației publice centrale și locale care urmăresc și încasează amenzi, majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.

40. Majorările și penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România sunt cheltuieli nedeductibile.

Ca excepție de la regula alineatului precedent, majorările datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România care, potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, sunt tratate ca dobânzi sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile prevăzute de titlul II din Codul fiscal”.

Astfel, cheltuielile cu amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente sunt cheltuieli deductibile, acestea neintrând în categoria cheltuielilor cu majorările și penalitățile datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente.

De reținut este faptul că suma de .X. lei nu se regăsește în anexa la Raportul de inspecție fiscală privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar pe anul 2009.

Totodată, din Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, din data de 26.04.2010, reiese că la rândul 26 *„Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu persoane rezidente”* societatea a declarat cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei, iar **prin Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, rectificativă, înregistrată la organele fiscale sub nr..X./26.03.2014**, la rândul 26 *„Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu*

persoane rezidente” societatea a declarat cheltuieli nedeductibile în cuantum de .X. lei.

Din fișa contului 1174 *”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* pe anul 2010 reiese că societatea a înregistrat în acest cont contravaloarea dobânzilor/majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere datorate către autoritățile române în sumă de .X. lei, în corespondență cu creditul contului 4481 *”Alte datorii față de bugetul statului”* ca urmare a primirii de la organele fiscale a deciziilor de calcul accesorii, anexate în copie la dosarul cauzei. Corecția s-a efectuat în conformitate cu prevederile pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ulterior, în anul 2014, societatea a depus declarația rectificativă pe anul 2009 majorând cheltuielile de exploatare de la rândul 26 *„Amenzi, confiscări, dobânzi pentru plata cu întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale încheiate cu persoane rezidente”* la suma de .X. lei (.X. lei în declarația inițială + .X. lei ca urmare a corecției efectuată în anul 2010 prin contul 1174 *”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”*).

În consecință, rezultă că suma de .X. lei declarată inițial la rândul 26 din Declarația 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, din data de 26.04.2010, reprezintă despăgubiri, amenzi și penalități înregistrate în fișa contului 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* pe anul 2009 (.X. lei total cheltuieli – .X. lei cheltuieli deductibile) și **se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil**, aceasta regăsindu-se la rândul 35 din declarație în totalul cheltuielilor nedeductibile în sumă de .X. lei.

La această sumă, prin declarația rectificativă pe anul 2009, depusă la data de 26.04.2014 de către societate, s-a majorat masa impozabilă a cheltuielilor nedeductibile de natura despăgubirilor, amenzilor și penalităților cu suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere datorate către autoritățile române stabilite prin decizii de calcul accesorii, rezultând un total declarat al cheltuielilor cu despăgubiri, amenzi și penalități, nedeductibile la calculul profitului impozabil, în sumă de .X. lei.

În consecință, din documentele prezentate la contestație reiese că **societatea a declarat pe anul 2009 cheltuieli de natura despăgubirilor, amenzilor și penalităților, nedeductibile la calculul profitului impozabil, în sumă de .X. lei, în plus cu .X. lei față de suma de .X. lei înregistrată în contul 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* pe anul 2009.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de .X. lei între suma declarată și cea evidențiată în contul 6581 *”Despăgubiri, amenzi și penalități”* și a evidențiat în Anexa la raportul de inspecție fiscală cu Situația privind impozitul pe profit ca fiind cheltuială nedeductibilă.

Urmarea adresei nr.A_SLP 2539/26.04.2016, completată cu adresa nr.A_SLP 2539/31.05.2016, prin care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală lămuriri suplimentare cu privire la situația de fapt fiscală, prin adresa nr..X./13.05.2016, completată cu e-mail din data de 06.06.2016, organele de inspecție fiscală au precizat **„Referitor la suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu amenzi și penalități, sunt cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, dar nu sunt cheltuieli suplimentare la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2009; această sumă nu a fost luată în calculul impozitului pe profit suplimentar pentru anul 2009”**.

Având în vedere cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu au luat în calculul impozitului pe profit suplimentar pentru anul 2009 nici suma de .X. lei reprezentând cheltuieli deductibile cu amenzi și penalități contractuale și nici diferența de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu amenzi și penalități datorate autorităților române astfel că nu se rețin argumentele contestatarei.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă .X. lei, prin contestație, societatea susține că aceasta reprezintă contravaloarea facturii nr. .X./23.03.2010 emisă de SC .X. SRL și care a fost primită la data de 14.06.2012. Din factura nr. .X./23.03.2010 reiese că suma de .X. lei reprezintă *„saci PP 60/100 cm ...”*.

Din fișa contului 1174 *”Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”* pe anul 2012 reiese că societatea a înregistrat în acest cont contravaloarea facturii în sumă de .X. lei, în corespondență cu creditul contului 401 „furnizori” cu mențiunea *„FF .X. SRL”*.

Ulterior, în anul 2012 societatea a depus declarația rectificativă pe perioada 01.01.2010 - 30.09.2010 majorând cheltuielile de exploatare de la rândul 2 *„Cheltuieli de exploatare”* la suma de .X. lei, față de .X. lei suma declarată prin declarația inițială, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv cu suma de .X. lei.

Urmarea adresei nr.A_SLP 2539/26.04.2016, prin care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală lămuriri suplimentare cu privire la situația de fapt fiscală, din adresa de răspuns nr..X./12.05.2016 rezultă:

„[...] de fapt este vorba de factura nr.30 emisă de .X. SRL în data de 23.02.2010, expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de 23.02.2010, delegat .X., (plata cu op în maxim 5 zile), înregistrată de contestatoare

conform registru jurnal, în data de 16.03.2010 și aceeași factură fiind înregistrată prin cont 117 în data de 15.06.2012. [...].

În opinia organelor de inspecție fiscală suma de .X. lei rămâne ca diferență la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2010, la inventarierea de sfârșit de an contestatoarea nu a prezentat diferențe factice în plus față de cele scriptice.

Rectificarea declarației 101 pentru anul 2010, cu suma de .X. lei nu se justifică [...].

Față de cele prezentate mai sus și din documentele atașate adresei de răspuns rezultă următoarele:

- factura are numărul .X./23.02.2010 și nu nr. .X./23.03.2010;
- din **registru jurnal rezultă că societatea a înregistrat suma de .X. lei din factura mai sus menționată la data de 16.03.2010;**
 - la data de 15.06.2012 societatea a efectuat corecția acestei facturi pe seama contului 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile",
 - din fișa contului furnizori pe perioada 2009 – 2012 reiese că suma de .X. lei nu este achitată.

Ca urmare, se reține că societatea a achiziționat saci de la .X. SRL cu factura nr. .X./23.02.2010, în valoare de .X. lei, sumă care nu a fost achitată furnizorului, dar care a fost înregistrată în registrul jurnal la data de 16.03.2010.

Ca urmare, înregistrarea în registrul jurnal a acestei facturi, chiar la o dată ulterioară (16.03.2010 față de 23.02.2010) reprezintă o operațiune de achiziții justificată cu documente.

În consecință, corectarea erorii în anul 2012 nu se mai impunea astfel că efectuarea corecției pe seama rezultatului reportat nu se mai justifică ceea ce conduce la faptul că nu se justifică nici declararea prin declarație rectificativă a acestei sume.

În consecință, având în vedere prevederile pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.19 alin.(1) din Codul fiscal, conform cărora:

"Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare", efectuarea corecției în anul 2012 nu este justificată

Întrucât în cazul în speță societatea nu se află în situația prevăzută de lege, respectiv aceea de a constata, după depunerea declarației anuale, a unei cheltuieli omise la înregistrare.

În prezenta cauză societatea a înregistrat factura în anul 2010, respectiv la data de 16.03.2010 în debitul contului 381”*ambalaje*” și creditul contului 401 „*furnizori*”, iar conform celor menționate în factură „*expedierea mărfii s-a efectuat prezența noastră la data de 23.02.2010*”.

Deși la inventarierea pe anul 2010 nu au fost constatate diferențe în plus prin înregistrarea mărfurilor achiziționate (saci) în contul 381”*ambalaje*” s-a majorat rulajul debitor al contului cu valoarea de .X. lei.

Astfel, având în vedere că societatea a înregistrat contravaloarea ambalajelor din factura emisă de .X. SRL în anul 2010, de unde reiese că avea cunoștință despre această factură încă din data de 16.03.2010, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a efectuat eronat corecția acestei sume în anul 2012 și în consecință eronat a declarat prin declarație rectificativă suma de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor analizate.

3.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de asistență și consultanță juridică de tip abonament în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii juridice și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care societatea nu justifică necesitatea achizitiei unor astfel de servicii, acestea fiind în atribuțiile și obligațiile de serviciu ale persoanelor angajate din compartimentul juridic propriu și nu sunt prezentate documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată 2009-2012.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009-2012, societatea a înregistrat cheltuieli prestări de servicii facturate de

Cabinet Avocat .X., in baza contractului de prestari servicii, lunar, în suma fixa, in valoare de .X. lei, facturi care nu au justificare.

Ca urmare, s-a constatat că nu au fost respectate conditiile prevăzute de art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal astfel că, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu aceste servicii în sumă de .X. lei (.X. pe anul 2009, .X. lei pe anul 2010, .X. lei pe anul 2011 și .X. lei pe anul 2012).

De asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturilor de prestari de servicii emise de Cabinet Avocat .X., având în vedere că nu au fost prezentate documente (reprezentari in fata instantelor judecatoresti, documente justificative privind gestionarea conflictelor, medieri, negocieri, arbitraje, asistare si reprezentare in proceduri de executare silita etc.) care sa reflecte ca serviciile au fost efectiv prestate astfel că nu au fost respectate prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, s-a constatat că societatea a mai beneficiat de asistenta juridica de specialitate si de la alte birouri de avocatura, pecum și faptul că are compartiment juridic distinct in structura organizatorica fapt ce confirma suspiciunea rezonabila a inspectorilor fiscali cu privire la necesitatea achizițiilor de servicii de la Cabinet Avocat .X..

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

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Totodată, conform prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“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. "

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

operațiuni taxabile;".

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea prestării serviciilor și necesității acestora pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Din constatări reiese că societatea a contractat servicii de consultanță juridică cu Cabinet Avocat .X., de tip abonament, pentru care au fost înregistrate cheltuieli deductibile, lunar, în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de prestator.

Prin contestație societatea susține că aceste servicii au fost realizate sub diverse forme: telefonic, asistență juridică la încheierea contractelor, redactare documente, reprezentare în instanță etc., precum și faptul că în statutul avocaților nu există nicio prevedere care să-i oblige pe aceștia să întocmească alte documente cu excepția contractului de asistență juridică.

De asemenea, contestatara susține că pentru serviciile de asistență, respectiv consultanță juridică de tip abonament lunar, nu există nicio procedură contabilă de recepționare a acestor servicii.

Față de argumentele contestatarii organul de soluționare a contestației reține că, potrivit legii fiscale, cheltuielile cu prestările de servicii se justifică cu documente, unul dintre acestea fiind raportul de lucru sau orice alte documente justificative, felul și numărul acestora nefiind limitativ.

Astfel, simpla prezentare a facturii și contractului nu sunt suficiente pentru justificarea prestării efective a serviciilor contractate, societatea trebuind să prezinte rapoarte de lucru lunare din care să rezulte serviciile prestate lunar însoțite de documentele în cauză (contractele la care s-a acordat asistența juridică și specificații din care să rezulte în ce a constata asistența juridică, acțiunile în instanță la care a participat cabinetul de avocat în numele societății, împuternicirea acestuia de către societate, citația, documentele redactate din care să rezulte natura acestora etc.).

Având în vedere prevederile art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, precum și ale art.65 alin.(1) din același act normativ care prevăd *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor revine contribuabilului.

Mai mult, potrivit constatărilor, societatea a beneficiat de asistența juridică de specialitate și de la alte birouri de avocatura pentru reprezentarea la instanțele judecătorești, din documentele prezentate rezultând dosarele pentru care a fost întocmită factura și, totodată, dispunea de personal calificat pentru reprezentarea în instanță și consultanță juridică fapt ce infirmă necesitatea achizițiilor de astfel de servicii de la Cabinet Avocat .X..

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de asistență și consultanță juridică în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de asistență și consultanță juridică, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit serviciile facturate lunar, de Cabinet Avocat .X., în baza contractului încheiat nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că serviciile au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) și nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că întrădevar prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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 legiuitorul 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”*.

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 căror:

„[...] 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 [...]”.

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.

Referitor la invocarea de către contestatara a Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în data de 03.09.2015, în cauza C 463/14, precizăm următoarele:

Conform art.24 din DIRECTIVA 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată “(1) *“Prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri*” și potrivit prevederilor art.63 *„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.*

În același sens sunt și prevederile art.129, art.134¹ și art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că începând cu data de 01.01.2007 România a aderat la Uniunea Europeană obligându-se să respecte aquis-ul comunitar astfel că și legislația internă a fost actualizată/transpusă legislației europene.

La art.193* din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se prevede **„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194 - 199b și articolul 202”**, astfel că taxa pe valoarea adăugată intervine în cazul prestărilor de servicii impozabile.

Din punct de vedere al legii fiscale interne dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată trebuie justificat cu documente în sensul că aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile indiferent dacă aceste servicii sunt de tip abonament.

Astfel, invocarea Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în data de 03.09.2015, în cauza C 463/14 cu invocarea citatului *„In ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63*

si articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate in sensul ca faptul generator al taxei si exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fara sa prezinte importanta daca beneficiarul a apelat efectiv sau cat de des a apelat la serviciile prestatorului”, nu este relevantă în cazul în speță.

Mai mult, societatea nu justifică nici necesitatea achiziționării acestor servicii de asistență juridică de specialitate având în vedere că a beneficiat de astfel de servicii și de la alte birouri de avocatura pentru reprezentarea la instanțele judecătorești, din documentele prezentate rezultând dosarele pentru care a fost întocmită factura și, totodată, dispunea de personal calificat pentru reprezentarea în instanță.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de asistență și consultanță juridică.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestora.

4.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu donațiile în sumă de .X. lei (2009-.X. lei, 2010-.X. lei), cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentare aferente cheltuielilor înregistrate de societate ca donații în condițiile în care acestea reprezintă cheltuieli cu sponsorizări care se deduc din impozitul pe profit.

Perioada verificată 2009-2010.

În fapt, s-a constatat că suma de .X. lei și suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu donații înregistrată în contul 6582 "*Donații acordate*" nu au fost declarate în Declarația 101 pe anul 2009 și pe anul 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2009:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează **sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplinește cumulativ următoarele condiții:***

- 1. este în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;*
- 2. nu depășește mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.*

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale;”

Începând cu data de 01.01.2010, art.21 alin.1) și alin.4 lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost modificat prin OUG nr.109 din 7 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:***

- 1. 3 la mie din cifra de afaceri;*
- 2. 20% din impozitul pe profit datorat.*

În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, al dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale”.

Conform prevederilor art.1, art.2 și art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1

(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

ART. 2

Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

ART. 4

(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;[...].”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că agenții economici care efectuează sponsorizări au dreptul să scadă din impozitul pe profit aceste sume dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege.

Conform prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile precizate, instituțiile și autoritățile publice, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau cărți, publicații, precum și orice persoană fizică cu domiciliul în România care desfășoară activitate constantă în domeniile prevăzute la art.4 din lege și a cărei activitate este recunoscută de persoana juridică fără scop lucrativ sau de instituția publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă:

În anul 2009, conform fișei contului 6582 "Donații acordate" societatea a înregistrat suma de .X. lei, pentru care a prezentat documentele:

- contract de sponsorizare din data de 27.02.2009 prin care sprijină acțiunea de ajutor de înmormântare la .X., cu suma de .X. lei;

- contract de sponsorizare din data de 08.05.2009 prin care asigură livrarea a .X. kg azotat de amoniu pentru întreținerea terenului de joc din Complexul Sportiv Municipal al Clubului Sportiv Municipal, în sumă de .X. lei;

- contract de sponsorizare nr..X./14.09.2009 prin care asigură livrarea a .X. kg azotat de amoniu pentru întreținerea terenului de joc din Complexul Sportiv Municipal al Clubului Sportiv Municipal, în sumă de .X. lei;
- contract de sponsorizare nr..X./12.11.2009 prin care sponsorizează activitatea Filialei .X. Crucea Roșie a României cu suma de .X. lei;
- contract de sponsorizare nr. .X./19.11.2010 prin care asigură sprijinul în bani Asociației Sportive ACS .X. a Inspectoratului de Jandarmi Județean .X. cu suma de .X. lei urmând ca beneficiarul să facă publicitate sponsorului și produselor sale.

Față de documentele prezentate se reține că suma de .X. lei reprezintă sponsorizări, care, potrivit legii, trebuia scăzută din impozitul pe profit în limita prevăzută de lege.

Prin adresa nr..X./12.05.2016, dată ca răspuns la adresa DGSC nr.2539/26.04.216, organele de inspecție fiscală, precizează că „*impozitul pe profit aferent anului 2009 se diminuează cu suma de .X. lei iar pentru anul 2010 cu suma de .X. lei.*”

Au fost recalulate dobânzile și penalitățile aferente debitelor menționate, accesoriile totale la impozitul pe profit au fost diminuate cu suma de .X. lei din care:

- majorări .X. lei
- penalități .X. lei.

Propunem admiterea diminuarea debitului la impozitul pe profit cu suma de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei,,

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va admite contestația pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei impozit pe profit;
- X. lei dobânzi de întârziere aferente;
- .X. lei penalități de întârziere aferente și va anula parțial decizia de impunere contestată, respectiv pentru suma de .X. lei.

5.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (2009-.X.; 2010-.X.; 2010-.X.) cu mărfurile aflate în custodie, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice returnarea mărfurilor aflate la terți și nici faptul că acestea se află în custodia terților.

Perioada verificată: 2009-2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare:

- în anul 2009 - suma de .X. lei înregistrată 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*";

- în anul 2010 - suma de .X. lei înregistrată 6024 "*Cheltuieli privind piesele de schimb*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*";

- în anul 2010 – suma de .X. lei înregistrată direct pe costuri 6021 "*Cheltuieli cu materialele auxiliare*" = 351 "*Materii și materiale aflate la terți*", reprezentând mărfuri aflate în custodie fără a se face dovada intrării în custodie în contul de stocuri și utilizarea acestora în procesul de producție sau livrarea ca marfă. Marfa care a rămas în custodie la furnizor trebuie să aibă la bază un proces verbal de custodie în care se prevăd termenii și condițiile custodiei. La returnarea bunurilor, pe baza avizului întocmit de furnizor și a procesului verbal de primire a marfii, se va înregistra intrarea bunurilor în gestiune.

Ca urmare, s-a constatat că sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.821/1991 și ale art.154 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor. Per a contrario cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la suma de .X. lei, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă:

Cu avizul de însoțire a mărfii nr..X./14.09.2009 societatea a predat către .X. SA 220 kg de substanțe chimice de laborator cu conținut de substanțe periculoase și 900 kg deșeuri cu conținut de arsen, pe acesta fiind înscrisă mențiunea „*marfa nu se facturează, se trimite pentru eliminare conf contract .X./27.08.2009, poz 3 și 5 se supun regimului de export și tehnologie cu dublă utilizare*”.

Contractul de prestări servicii nr..X./27.08.2009 încheiat cu .X. SA în calitate de prestator are ca obiect „preluarea și transportul, în vederea eliminării de către prestator, a cca 125 kg net deșeuri de substanțe chimice periculoase și cca 600 kg net tiroxid de arseniu, conform anexei la contract, aflate în proprietatea beneficiarului”. La contract este anexată lista substanțelor chimice expirate, semnată de părțile contractante.

La pct.6.3 din contract se prevede că deșeurile se vor preda prestatorului pe bază de proces verbal de predare-primire, semnat de ambele părți și vor fi însoțite de aviz de expediție pe care se va menționa „*marfa nu se facturează, se trimite la neutralizare*”.

La dosar sunt anexate și documentele: Procesul verbal nr..X./14.09.2009 în care sunt menționate aceleași cantități cu cele din avizul de însoțire, autorizația integrată de mediu și Planul de acțiuni.

Din analiza documentelor anexate rezultă că între părți este încheiat Contractul de prestări servicii nr..X./27.08.2009 ce are ca obiect „preluarea și transportul, în vederea eliminării de către prestator, a cca 125 kg net deșeuri de substanțe chimice periculoase și cca 600 kg net tiroxid de arseniu, conform anexei la contract, aflate în proprietatea beneficiarului”, iar din avizul de însoțire a mărfii nr..X./14.09.2009 reiese că societatea a predat către .X. SA **220 kg de substanțe chimice de laborator cu conținut de substanțe periculoase și 900 kg deșeuri cu conținut de arsen**, cantitate mult mai mare decât cea înscrisă în contract în condițiile în care nu s-a prezentat act adițional la contract cu majorarea cantităților de deșeuri de substanțe periculoase și deșeuri cu conținut de arsen.

De asemenea, avizul de însoțire a mărfii nr..X. este datat 14.09.2009, iar din fișa contului 351 „*Materii și materiale aflate la terți*” reiese că la „*alte iesiri*” este înscris documentul „.X./31.12.2009” având alt număr și altă dată.

Totodată, cu adresa nr..X./11.05.2013 organele de inspecție fiscală au solicitat societății Proces verbal de distrugere a mărfurilor predate către .X. SA, ce nu a fost prezentat, respectiv nu au fost prezentate alte documente care să justifice neutralizarea produselor.

Ca urmare, din documentele prezentate rezultă neconcordanțe în ce privește cantitatea de substanțe contractată și cea predată către .X. SA, între data avizului și data evidențierii în contabilitate și nu sunt prezentate documente din care să rezulte că prestarea a avut loc efectiv sau că au fost returnate astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că reprezintă mărfuri pentru care nu s-au prezentat documente justificative.

În ceea ce privește suma de .X. lei, prin contestație se arată că organele de inspecție fiscală au analizat fenomenul economic doar parțial și că reprezintă o operațiune prin care sitele de platină și rhodiu uzate se trimit, prin intermediul .X. SA, la o societate din Germania (Umicore AG) în vederea prelucrării și rafinării, proces în urma căruia rezultă site catalitice noi din

platină și rhodiu. Predarea sitelor uzate se efectuează în baza avizelor de însoțire a mărfii, iar recepția sitelor catalitice noi se efectuează în baza procesului verbal de recepție.

Articolele contabile efectuate sunt:

351 "*Materii și materiale* = 3024 "*Materiale consumabile*" .X. lei
aflate la terți"

351 "*Materii și materiale* = 346 "*Produse reziduale*" .X. lei
aflate la terți" .X. lei

- scăderea din gestiune

6024 „*Cheltuieli cu materialele* = 351 "*Materii și materiale* .X. lei
consumabile" *aflate la terți*"

- înregistrarea sitelor noi

6024 „*Cheltuieli cu materialele* = 3024 "*Materiale consumabile*" -.X.
consumabile"

de unde reiese că rulajul debitor al contului 6024 „*Cheltuieli cu materialele consumabile*” a fost influențat numai cu suma de .X. lei.

La dosar sunt prezentate documente constând în Contract nr. .X./2009 încheiat cu .X. SA și act adițional la contract, Addendum la Contractul de rafinare și prelucrare site de Pt/Rh, aviz de însoțire a mărfii nr..X./26.07.2010, lista înregistrărilor contabile din 26.07.2010, factura UMICORE, CMR, proces verbal de recepție site catalitice, lista înregistrărilor contabile din luna octombrie 2010.

Față de cele susținute în contestație organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că bunurile se încadrează în categoria deșeurilor (bunuri uzate), precum și ieșirea acestora din gestiunea societății, respectiv că sunt aceleași produse cu sitele de platină și rhodium uzate ce fac obiectul avizului de însoțire emis către .X. SA și nici documente din care să rezulte predarea de către .X. SA a produselor reciclate (Proces verbal de primire).

Întrucât, deși din documentele prezentate la contestație rezultă că societatea a predat o serie de produse uzate (site de platină și rhodium uzate) către .X. SA în vederea trimiterii spre prelucrare a acestora acestea nu sunt de natură să justifice că sunt aceleași produse cu cele înregistrate în contul 351 "*Materii și materiale aflate la terți*", constatate de organele de inspecție fiscală, nefiind prezentate proces verbal de inventariere și liste cu bunurile uzate și pentru care se propune casarea/recondiționarea.

Ca urmare, având în vedere că suma de .X. lei a fost înregistrată în contul 351 "*Materii și materiale aflate la terți*" și nu a fost justificată natura acesteia și nici returnarea materiilor prime și materialelor în mod legal

organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au la bază documente justificative.

În ceea ce privește suma de .X. lei, prin contestație societatea susține că eronat organele de inspecție fiscală au constatat că această sumă a fost înregistrată în contul 351 "*Materii și materiale aflate la terți*" întrucât suma se regăsește în contul 3021 "*Materiale auxiliare*", iar la inventarierea generală pe anul 2010 comisia de inventariere a constatat că aceste materiale, respectiv substanțe de laborator, au durata expirată fiind impropriei utilizării, fapt confirmat de documente prin care a fost propusă și aprobată casarea, respectiv procesul verbal de inventariere.

La dosar sunt prezentate documente constând în lista înregistrărilor contabile din luna decembrie 2010, formular de iesiri-casare din gestiunea 3, proces verbal de inventariere al comisiei centrale, centralizare propuneri casări.

Față de cele susținute de societate organul de soluționare a contestației reține că bunurile au fost găsite ca fiind înregistrate ca materiale aflate la terți pentru care nu se face dovada returnării acestora și reintrarea în gestiune pentru a putea fi inventariate și pentru casare.

Astfel, nefăcându-se dovada returnării în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste mărfuri se află în custodie la terți, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, respectiv proces verbal de custodie din care să rezulte condițiile custodiei, perioada, gestiunea.

Față de cele de mai sus, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (2009-.X.; 2010-.X.; 2010-.X.) cu mărfurile aflate în custodie.**

6.) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu achiziții de amoniu și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care societatea nu face dovada cu documente că bunurile achiziționate au fost manipulate în vederea trecerii acestora din gestiunea vânzătorului în gestiunea cumpărătorului și nici că acestea se află în custodia vânzătorului, nefiind astfel justificată achiziția

În scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 30.09.2010.

În fapt, societatea a înregistrat contravaloarea achizițiilor de amoniu ambalat în suma de **.X. lei**, în cantitate de 195 to, în baza facturii nr.000.X./30.09.2010. S-a constatat că factura nu are completate datele privind mijlocul de transport și datele privind delegatul și, mai mult, la datele privind delegatul este menționată aceeași persoană care întocmește factura furnizorului - d-na .X. - CNP .X..

Prin adresa nr..X./10.08.2015 a organelor de inspecție fiscală, la punctul nr.1, în baza prevederilor art.106 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, s-au solicitat societății documente justificative care să ateste că achizițiile de bunuri înregistrate în evidența contabilă pe baza facturii fiscale emise de .X. SA au avut loc efectiv.

În timpul inspecției fiscale a fost prezentat avizul nr..X./30.09.2010 cu mențiunea „*marfa proprietate .X. SA*”, „*depozit .X.*” însă, nu s-a făcut dovada că marfa există faptic în custodia .X. SA. S-a constatat că nu a fost prezentat Proces verbal de custodie și mai mult, la luna august 2010- conform situației stocurilor în afara bilanțului, ct.8033 „*Valori materiale primite în păstrare sau custodie*”, soldul este zero, iar pentru luna septembrie 2010 nu a fost prezentată nicio situație a stocurilor în afara bilanțului, ct.8033 „*Valori materiale primite în păstrare sau custodie*”.

Pentru dovada transportului societatea argumentează că „*nu este necesar întocmirea unui document de transport pentru achiziția de marfa de către SC .X. SA datorită faptului că societățile au aceeași adresă și locație pentru depozitarea marfurilor*”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziția bunurilor înregistrate în evidența contabilă doar pe baza de facturi fiscale emise de .X. SA, care, pe lângă condiția de formă prevăzută la art.155 din Codul fiscal, trebuie să îndeplinească și condiția de fond (realizarea în fapt a tranzacțiilor, conținutul economic nu doar financiar al tranzacțiilor, prin justificarea cu documente de transport, documente privind manevrarea (manipularea) bunurilor, persoanele care au intervenit în manevrarea acestor stocuri, sau prin completarea facturilor de achiziție cu datele privind expediția din avizul de însoțire a mărfii.

Astfel în temeiul art.11 alin.(1) și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acceptat la deducere suma de .X. lei.

De asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./30.09.2010

având în vedere că marfa a ramas în custodie la furnizor, pentru aceasta nefiind prezentat niciun proces verbal de custodie care să prevadă termenii și condițiile custodiei și niciun alt document care să justifice intrarea în gestiune a celor 195 tone azotat de amoniu, fiind încălcate prevederile art.145 alin.1) și alin(2) și ale art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.6 alin.(1) din Legea Contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, și cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Se reține că, în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiilor și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat.

De asemenea, potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia având în vedere prețul de piață practicat pe aceeași perioadă și pentru aceleași bunuri în condiții de concurență loială, de societăți independente.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate.

De asemenea, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

[...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin.(1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

În aplicarea prevederilor art.146 din Codul fiscal precizate mai sus, pct.46 alin.1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. [...].”

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuind să justifice că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ astfel că, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală privind achiziția de azotat de amoniu cu factura nr..X./30.09.2010 ce nu are completate datele privind expediția, respectiv mijlocul de transport și datele privind delegatul, iar la datele privind delegatul este menționată aceeași persoană care întocmește factura furnizorului, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că actul normativ prevede elementele obligatorii ce trebuie înscrise în factură, datele privind expediția, mai precis mijlocul de transport, nefiind element obligatoriu însă, rubrica din factura trebuie completată cu toate informațiile cerute de formular sau, în anumite cazuri cum este speța în cauză, necompletarea acestora poate fi justificată cu alte documente specifice (foaie de parcurs, aviz de însoțire a mărfii etc.).

Se reține că societatea nu a prezentat documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice datele privind transportul și manipularea bunului achiziționat.

De asemenea, la dosarul contestației sunt prezentate documentele:

- factura nr..X./30.09.2010 de achiziție a 195 tone azotat de amoniu ambalat în saci PP+PE de .X. kg, emisă de .X. SA, în care sunt înscrise mențiunile:

producător: .X. SRL

livrare FCA .X. SRL .X.

contract de vânzare-cumpărare nr..X./30.05.2008

-.X./30.09.2010 în care este înscrisă factura și furnizorul, cantitatea, prețul și valoarea;

-fișa contului 401 „furnizori” din luna septembrie 2010;

- centralizator avize de expediție azotat de amoniu ambalat cod A0104 pentru cantitatea de 191.600 tone.

Din documentele prezentate rezultă că societatea a efectuat achiziția de azotat de amoniu ambalat, cantitatea de 195 tone fiind recepționată și înregistrată ca intrată în gestiune, iar din centralizatorul avizelor de expediție reiese că parțial, respectiv 191.600 tone a fost vândută.

În ceea ce privește cheltuielile cu transportul din constatări reiese că reprezentantul societății a argumentat ca "nu este necesar întocmirea unui document de transport pentru achiziția de marfa de către SC .X. SA datorita faptului ca societatile au aceeași adresa și locație pentru depozitarea

marfurilor". Acest aspect nu poate fi reținut având în vedere că nu sunt prezentate documente din care să rezulte că marfa vândută de .X. SA către .X. SA se afla într-un depozit comun celor două societăți și care nu necesita transport și manipulare.

De asemenea, se reține că în situația în care depozitul este comun celor două societăți ar fi trebuit prezentate documente din care să rezulte cu claritate suprafața ocupată de fiecare societate și o evidență separată pentru fiecare dintre acestea. Astfel, în cazul în care a avut loc o achiziție de azotat de amoniu trebuie demonstrat cu documente că bunurile achiziționate au intrat în gestiunea societății achizitoare și că nu se regăsește în gestiunea societății vânzătoare.

Ca urmare, nefiind prezentate astfel de documente în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-a prezentat proces verbal de custodie care să prevadă termenii și condițiile custodiei și niciun alt document care să justifice ieșirea mărfii din gestiunea vânzătorului și intrarea acesteia în gestiunea cumpărătorului, .X./30.09.2010 prezentat având înscrise factura și furnizorul, cantitatea, prețul și valoarea, fără să facă dovada că marfa se află în gestiunea cumpărătorului nefiind prezentate astfel de documente nu pot fi reținute nici documentele de livrare parțială a mărfii achiziționate.

Astfel, se reține că prin neprezentarea de documente care să justifice manipularea respectiv trecerea mărfii din gestiunea vânzătorului în gestiunea cumpărătorului și nici proces verbal de custodie care să prevadă termenii și condițiile custodiei privind bunurile în cauză în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli cu achiziția de azotat de amoniu.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de azotat de amoniu ambalat, așa cum s-a analizat la capitolul impozit pe profit, achiziția reprezintă mărfuri aflate în custodie la vânzător pentru care nu s-au prezentat documente justificative.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei reiese că, în fapt, este vorba despre o achiziție de azotat de amoniu ambalat de la .X. SA, efectuată în baza unui contract de vânzare-cumpărare, pentru care societatea a efectuat recepția dar pentru care nu face dovada că marfa a ieșit din gestiunea vânzătorului -.X. SA- și nici că aceasta se află în custodie la vânzător.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în ceea ce privește nerespectarea condiției de formă, respectiv completarea facturii cu datele cerute de lege, se reține că a fost respectată pentru elementele obligatorii prevăzute de legea fiscală însă, nu sunt prezentate documente care să justifice că cele două societăți au depozit comun, suprafața ocupată de fiecare gestiune în parte, manipularea mărfii dintr-o gestiune în alta sau proces verbal de custodie din care să rezulte că marfa achiziționată a rămas în custodie la vânzător.

Referitor la respectarea condiției de fond, respectiv ca achiziția să fie efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile, se reține că, atât timp cât societatea nu face dovada achiziției efective a mărfii, respectiv manipularea mărfii dintr-o gestiune în alta sau proces verbal de custodie din care să rezulte că marfa achiziționată a rămas în custodie la vânzător nu se poate reține că achiziția a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă acestora.

7.) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu a prezentat documente justificative.

Perioada verificată: octombrie-decembrie 2010.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli în contul 635 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*" în suma de .X. lei fara a fi justificate cu documente legal întocmite.

Având în vedere că nu au fost respectate prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli la calculul impozitului pe profit.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat.

Plecând de la constatarea organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a evidențiat în contul 635 *"Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"* suma de .X. lei, fără documente justificative.

Prin contestația societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au precizat natura acestor cheltuieli și prezintă în susținere fișa contului 635 *"Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"* pe anul 2010 din care reiese că s-au înregistrat cheltuieli totale în sumă de .X. lei.

Ca urmare a solicitării de date suplimentare prin adresa nr..X./12.05.2016 organele de inspecție fiscală precizează natura acestei sume ca fiind:

- „TVA devenită nedeductibilă (4426), (4427) aferentă:
- .X. lei – reprezentând TVA aferentă cheltuielii nedeductibile cu combustibilul;
- .X. lei -reprezintă TVA aferentă depășire % protocol peste limita legală fiind încălcate prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003;
- .X. lei - reprezintă TVA colectată aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură (întreținere blocuri) (4427 fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- .X. lei reprezentând TVA de plată stabilită prin Raportul de inspecție fiscală în 2010, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.b) și f) din Legea nr.571/2003”.

Din cele precizate prin adresa mai sus menționată rezultă că suma contestată reprezintă TVA devenită nedeductibilă, respectiv TVA colectată înregistrată în contul 635 *"Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"* pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Conform prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că orice operațiune economică se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ, iar neprezentarea documentelor justificative, potrivit legii fiscale, are ca efect neacceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent sumei de .X. lei.**

8.) Referitor la cheltuielile cu prestarile de servicii în sumă de .X. lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor aferente serviciilor de întreținere și service, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care societatea nu justifica cu documente necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 2011.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând prestari de servicii de intretinere si service în baza facturilor emise de SC .X. SRL, conform contract nr.94.

S-a constatat că documentul atasat facturilor „*Lucrari efectuate .X./2011*” nu justifica prestarea efectiva a acestora, reprezentând rapoarte de lucru lunare generice și nu situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

Întrucât societatea nu a prezentat documente care sa justifice necesitatea și prestarea efectiva a acestora, valoare prestatiei lunare fiind in suma fixa, au fost incalcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si pct.44 si 48 din HG nr.44/2004 privind Nonnele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, coroborate cu art.6 alin.1) si (2) din Legea Contabilitatii nr.82/1991.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei** din facturile de servicii de intretinere si service în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, anterior citate, potrivit cărora deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea prestării serviciilor și necesității acestora pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Din constatări reiese că societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de intretinere si service în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în sumă fixă lunară, conform Contract nr. .X./2011, pentru care s-a prezentat documentul atasat facturilor „Lucrari efectuate .X./2011”.

Potrivit Contractului nr. .X./01.07.2011 prestatorul se obligă să asigure servicii de întreținere și service a instalațiilor de furnizare a apei industriale de la stația de captare .X. până la secția Hidro, pe o distanță de 42 km, precum și servicii de intervenții la instalațiile de furnizare a apei industriale în cazul producerii de evenimente, care vor fi facturate separat.

Tarifal lunar este de 100.000 lei plus TVA și va fi renegociat anual prin act adițional.

Obligațiile beneficiarului prevăzute în contract constau în anunțarea deficiențelor, emiterea comenzilor pentru efectuarea reparațiilor, obținerea avizelor necesare pentru lucrări speciale și asigurarea plății lunare a serviciilor prestatorului.

Din analiza documentului atasat facturii nr..X./30.11.2011 intitulat „*Lucrari efectuate .X./2011- luna noiembrie 2011*”, semnat și ștampilat de părțile contractuale, rezultă că sunt înscrise „*denumirea operației*”, respectiv întreținere ventile de aerisire, întreținere supape de siguranță, întreținere mecanism de acționare, întreținere metrologică la aparatura de laborator supraveghere parametri etc. și „*tariful-le*”.

Referitor la acest document se reține că datele prezentate nu sunt de natură să justifice în ce au constat lucrările întreținere și service (vizualizare-inspectare, citire contoare, înlocuire diverse piese etc), materialele/piese utilizate, locația unde s-au realizat aceste lucrări etc.

În ceea ce privește locația unde s-au realizat aceste lucrări, cu atât mai mult trebuia justificată cu documente având în vedere argumentul din contestație conform căruia astfel de lucrări s-ar fi efectuat la stația de captare și tratare a apei din com. .X. jud. .X. și trei fire de aducțiune apă de la stația de captare până la sediul societății pe o distanță de 42 km.

Atât locația cât și serviciile prestate trebuiau justificate cu comanda emisă de beneficiar și devizul de lucrări întocmit de prestator conform clauzelor contractuale având în vedere că acesta reprezintă acordul de voință dintre cele două părți, liber exprimat și consfințit în scris.

În ceea ce privește susținerea conform căreia în perioada iulie – decembrie 2011 societatea nu mai avea angajat personalul necesar care să desfășoare astfel de activități, fapt ce justifică necesitatea contractării acestor servicii se reține că societatea nu a prezentat în susținere documente din care să rezulte acest fapt, prezentarea doar a listei cu mijloacele fixe nefiind suficientă. Mai mult, conform contractului una dintre obligațiile prestatorului era aceea de a asigura personal și necesarul de piese stabilit de comun acord cu beneficiarul.

Față de argumentele contestatarei organul de soluționare a contestației reține că, potrivit legii fiscale, pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile trebuie justificată cu documente îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor.

Având în vedere prevederile art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, precum și ale art.65 alin.(1) din același act normativ care prevăd *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor revine contribuabilului.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de întreținere și service în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de întreținere și service, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit

serviciile facturate lunar de SC .X. SRL, în baza contractului încheiat nu au fost justificate cu documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prezentare facturilor și a documentelor atașate facturilor, conform celor precizate mai sus nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor contractate și nici necesitatea achiziției serviciilor în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că serviciile au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) și nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că întrădevăr prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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 legiuitorul 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”.*

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 [...]”.

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.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de întreținere și service facturate de SC .X. SRL.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă acestora.

9.) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea

acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării activității economice.

Perioada verificată: anul 2011.

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul și reparații auto, nedeductibile fiscal, conform art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin.(4) lit.f și lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

[...]

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.X. kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi".

Astfel, din prevederile legale invocate, se reține că în condițiile în care vehiculele pentru care se achiziționează combustibilul nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, sunt deductibile doar cheltuielile în proporție de 50% aferente achiziționării de combustibil.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a înregistrat și a dedus cheltuieli în

sumă de .X. lei reprezentând achiziții de combustibil și reparații auto pentru care contribuabilul nu a justificat utilizarea combustibililor și serviciilor auto achiziționate în scopuri economice și nu a justificat că sunt destinate exclusiv mijloacelor fixe aflate în patrimoniul său.

Astfel, se reține că societatea nu a prezentat documente, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, etc., din care să rezulte că achizițiile de combustibil și reparații auto au fost utilizate exclusiv pentru mijloacele auto din patrimoniu său, respectiv că au fost utilizate pentru desfășurarea activității economice.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit** aferent cheltuielilor cu combustibilul și reparații auto în sumă de .X. lei.

10.) Referitor la cheltuiala în sumă .X. lei, pe anul 2009, reprezentând scoaterea din evidenta a unor cheltuieli cu aprobarea Consiliului de Administrație, pentru care agentul economic, prin Nota explicativa face urmatoarea mentiune "*nu se incadreaza la art.21 alin.4 lit.o din CF*" prin contestație societatea precizează „*suntem de acord cu constatarea echipei de inspecție fiscală*”.

În ceea ce privește:

- **suma de (.X. lei)** reprezentând diferenta de cheltuiala nedeductibila cu impozitul pe profit, pe anul 2009, stornata prin contul 1174 "*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*", prin adresa nr..X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală precizează „*organul de inspecție fiscală, în urma punctului de vedere exprimat de societate, a ținut cont de înregistrarea .X.=.X. – .X. lei, (anexa impozit pe profit/2009)*”;

- **suma de .X. lei** reprezentând diferenta de cheltuiala nedeductibila cu impozitul pe profit, pe anul 2010, înregistrată în contul 1174 "*Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile*", prin adresa nr..X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală precizează „*organul de inspecție fiscală, în urma punctului de vedere exprimat de societate, a ținut cont de suma de .X. lei, înregistrată prin contul 1174, a se vedea anexa impozit pe profit/2010*”.

Potrivit celor mai sus prezentate se reține că pentru **cheltuiala în sumă .X. lei aferentă anului 2009** societatea recunoaște ca fiind legale constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește **suma de (.X. lei)** reprezentând diferența cu cheltuiala nedeductibilă cu impozitul pe profit, pe anul 2009, stornată prin contul 1174 *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"* și **suma de .X. lei** reprezentând diferența de cheltuiala nedeductibilă cu impozitul pe profit, pe anul 2010, înregistrată în contul 1174 *"Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"* organul de soluționare a contestației reține că în urma prezentării punctului de vedere de către societate organele de inspecție fiscală au ținut cont de aceste sume la stabilirea impozitului pe profit suplimentar.

Având în vedere că, pe de o parte societatea recunoaște ca fiind corectă constatarea organelor de inspecție fiscală, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile cu impozitul pe profit invocate în punctul de vedere prezentat de societate la discuția finală la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organul de soluționare a contestației nu se va mai pronunța cu privire la aceste capete de cerere.

11.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. SA scutirea de taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri pe considerentul că societatea nu a prezentat documente de transport-CMR corect completate la rubrica destinatar, nesemnate și neștampilate de către beneficiari în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că societatea nu face dovada că bunurile au părăsit teritoriul României, iar documentele de transport internațional-CMR nu cuprind informații referitoare la locul și data livrării bunurilor pe teritoriul statului membru, precum și cu privire la primirea acestora de către beneficiar.

Perioada verificată: 01.12.2009 – 30.09.2010.

În fapt, în urma verificării documentelor financiar contabile ale societății s-au constatat următoarele aspecte privind livrările intracomunitare scutite de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a)- i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

Prin adresa nr..X./19.06.2015 s-a solicitat Compartimentului de Informatii Fiscale din cadrul AJFP .X. informatii privind valabilitatea codurilor de TVA pentru urmatorii operatori intracomunitari:

- .X.- .X.
- .X.- .X.
- .X.-.X.
- .X.- .X.
- .X.-.X..

Prin adresa nr..X./19.06.2015 Compartimentul de Informatii Fiscale a comunicat valabilitatea acestor coduri de inregistrare in scopuri de TVA pentru perioada 01.12.2009-30.09.2010, perioada in care .X. SA a efectuat livrari intracomunitare.

La data inspectiei fiscale .X. SA nu a prezentat documente de justificare a scutirii de taxa (documente care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania catre un alt stat membru) potrivit prevederilor OMFP nr.2222/2006 modificat si completat de OMFP nr.1503/2007 decat in cazul partenerului intracomunitar .X. .X. si partial pentru operatorul .X..

Potrivit art.10 alin.(1) din OMFP 1503/2007 documentele de justificare a scutirii de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri sunt:

- a) factura care trebuie sa cuprinda toate informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Codul Fiscal si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;
- b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru si, dupa caz
- c) orice documente cum ar fi: contractul/comanda de vanzare.

În vederea aplicarii scutirii de TVA in cazul unei livrari intracomunitare de bunuri, furnizorul este cel care trebuie sa faca dovada nu doar ca bunurile au parasit teritoriul statului membru de livrare (Romania) ci si ca acestea au ajuns in alt stat membru.

La data desfasurarii inspectiei fiscale .X. SA nu a prezentat organelor de inspectie fiscala informatii din care sa rezulte ca bunurile livrate au parasit teritoriul Romaniei si au ajuns pe teritoriul statului membru (.X.).

Potrivit art.1 alin.(2) din OMFP nr.1503/2007 prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxa se va face in termen de maximum 90 de zile de la data la care a fost emisa factura. La data efectuarii inspectiei fiscale era expirat termenul de 90 de zile astfel încât, organele de inspectie fiscală sunt indreptatite sa nu acorde scutirea de taxă prevazuta la art.143 alin.(2) si sa dispună colectarea taxei pe valoare adaugata pentru livrarile intracomunitare pentru care nu s-a facut dovada ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Ca urmare, s-a stabilit TVA colectată în suma de .X. lei pentru livrarile intracomunitare pentru care operatorul economic nu a prezentat documente de justificare a scutirii de taxa in perioada 01.12.2009-30.09.2010.

În drept, art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează **livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art.143) alin.(2) lit. a) din același act normativ, se precizează că sunt scutite de taxă:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru [...].”

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

„(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către Ministrul Finanțelor Publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modificat și completat prin OMFP nr.1503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.222/2006, prin care la art.10 se prevede:

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere, se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție, prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ stabilind că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare”.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art. 5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putînd să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar

al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

“1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.[...]” acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:*
- a) locul și data întocmirii sale;*
 - b) numele și adresa expeditorului;*
 - c) numele și adresa transportatorului;*
 - d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
 - e) numele și adresa destinatarului;*
 - f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
 - g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
 - h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
 - i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);*
 - j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
 - k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]*
- 3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât la data efectuării inspecției fiscale nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din

România în alt stat membru decât în cazul partenerului intracomunitar .X. .X. și parțial pentru operatorul .X..

La discuția finală cu organele de inspecție fiscală societatea a prezentat, suplimentar, o serie de documente justificative (CMR-uri) justificând o parte din livrările intracomunitare, pentru care, în urma analizei acestora, organele de inspecție fiscală au acceptat că, parțial, nu se datorează taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit celor menționate în adresa nr..X./23.11.2015 de către organele de inspecție fiscală „Deficiențele constatate în timpul inspecției fiscale au fost:

-CMR-urile nu sunt semnate și ștampilate pentru confirmarea primirii mărfii de către client;

-CMR-urile nu au data de confirmare a recepției mărfii” .

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, cu titlu de exemplu, prezentăm următoarele:

În ceea ce privește relația comercială cu .X. din Austria, .X. SA a emis factura nr..X./09.12.2009 pentru 24 tone azotat de amoniu, în valoare de .X. lei, pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, prezentând INVOICE nr..X./08.12.2009 în care este înscris ca destinatar .X. și CMR nr..X. din data de 29.09.2011.

Din analiza CMR se reține că firma transportatoare a fost SC .X., furnizorul a fost .X. SA, iar destinatarul .X. LTD, rubrica „locul descărcării” este înscrisă .X., .X. REGION, .X.. **De asemenea, la rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea.**

În ceea ce privește relația comercială cu .X. BG din .X. .X. SA a emis factura nr..X./20.01.2010 pentru 198 tone azotat de amoniu, în valoare de .X. lei, pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, prezentând INVOICE nr.09119.01.2010 în care este înscris ca destinatar .X. și CMR din 20.01.2010, INVOICE nr.095, 097, 092, 093, 096, 099, 098, 094 din data de 19.01.2010 și CMR atașat la fiecare Invoice.

Din analiza CMR-urilor se reține că firmele transportatoare au fost .X. SRL și .X. SRL, furnizorul a fost .X. SA, iar destinatarul .X. LTD, str..X., la rubrica „locul descărcării” este înscrisă .X., .X.. **La rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea.**

În ceea ce privește relația comercială cu .X. din .X. .X. SA a emis factura nr..X./04.02.2010 pentru 23 tone uree ambalată, în valoare de .X. lei, pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, prezentând

INVOICE nr..X./02.02.2010 în care este înscris ca destinatar .X. și CMR din 03.02.2010.

Din analiza CMR-ului se reține că firma transportatoare a fost .X. LTD, furnizorul a fost .X. SA, iar destinatarul .X._ Blvd. .X., .X., la rubrica „locul descărcării” este înscrisă .X. .X.. La rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea.

În ceea ce privește relația comercială cu .X. din .X. .X. SA a emis factura nr..X./27.05.2010 pentru 22,52 tone uree vrac, în valoare de .X. lei, pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, prezentând INVOICE nr..X./17.05.2010 în care este înscris ca destinatar .X. și CMR din 17.05.2010.

Din analiza CMR-ului se reține că transportul s-a efectuat cu semiremorca .X., furnizorul a fost .X. SA, iar destinatarul .X., Str..X., .X., .X., la rubrica „locul descărcării” este înscrisă .X./X.. La rubrica „locul și data recepției” nu este indicată nici adresa de livrare, nici data la care a fost efectuată livrarea.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că documentele existente în copie la dosarul cauzei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că nu se justifică cu documente că bunurile au fost transportate în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv că au părăsit fizic teritoriul României, ca urmare a faptului că nu este completată rubrica „locul și data recepției” privind locul și data recepției bunurilor.

Ca urmare, se reține că .X. SA avea obligația să solicite înscrierea în scrisorile de transport, în mod concret, a tuturor elementelor prevăzute de document, precum și a oricăror alte mențiuni referitoare la condițiile de transport.

Prin urmare, se reține că, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturilor emise către .X. din Austria, .X. BG din .X., .X. din .X. .X. din .X., precum și în unele cazuri către .X., au părăsit teritoriul României, scrisorile de transport (CMR) prezentate nefind completate cu toate datele prevăzute la art.6 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la referitoare la locul și data recepției și semnătura destinatarului.

În același sens este și jurisprudența europeană, precum și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului

Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./2009, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru o speță similară, care precizează:

*„[...] potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport.*

*Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii. **În astfel de situații intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili dacă operațiunea în cauză este reală sau nu și, în consecință, dacă se consideră sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei.** [...]*

*Prin decizia în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că **acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.**”*

Având în vedere aspectele menționate, precum și faptul că societatea nu a prezentat alte documente din care să rezulte că bunurile au părăsit teritoriul României și au ajuns la destinatar intrând în proprietatea acestuia, în mod legal organele de inspecție fiscală, aferent livrării de bunuri către alte state membre ale Uniunii Europene, au reținut în sarcina contestatarii ca fiind datorată taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei pe considerentul că .X. SA nu a făcut dovada că bunurile au părăsit fizic teritoriul României.

În ceea ce privește argumentul societății referitor la faptul că nu a avut pârghii pentru a obliga transportatorii să completeze toate rubricile documentele de transport, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile legale în materie de TVA precum și cele stipulate în decizia Curții Europene de Justiție în decizia pronunțată în cazul C-409/04, întrucât scutirea de taxă se acordă doar în situația în care furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare. Or, .X. SA nu a făcut dovada că bunurile în cauză au ajuns la destinatar.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente și nu

a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că .X. SA are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./28.09.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

12. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de echipamente de măsură și control în condițiile în care la contestație deși se prezintă NIR care face dovada intrării în gestiune a bunurilor, societatea nu face dovada că achiziția acestora a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată:20.12.2013.

În fapt, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii .X./20.12.2013 prin care se achiziționează "echipamente de masura si control" de la .X. SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât nu au fost prezentate informații privind realitatea acestei tranzacții, respectiv factura este transmisă prin poșta, nefiind completat cartusul cu date privind expediția și nu există aviz de însoțire a marfii, în justificare fiind adusă doar factura nr..X./28.08.2013 emisă de către .X. SRL București pentru .X. SA având specificată ca adresa de livrare .X. SRL, .X. România, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, prevederile 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, coroborate cu pct.46 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, stipulează că orice persoană

impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală privind achiziția de "*echipamente de masura si control*" de la .X. SA cu factura nr..X./20.12.2013 se reține că în justificare societatea a prezentat factura nr..X./28.08.2013 emisa de catre .X. SRL Bucuresti pentru .X. SA avand specificata ca adresa de livrare .X. SRL, .X..

Conform celor precizate de organele de inspecție fiscală în adresa nr..X./12.05.2016 factura nr..X./20.12.2013 a fost transmisă prin poștă fără să existe confirmarea de primire poștală, iar pe factură nu este înscris avizul de însoțire și nici nu a fost prezentat.

Referitor la factura nr..X./28.08.2013 emisa de catre .X. SRL Bucuresti pentru .X. SA avand specificata ca adresa de livrare .X. SRL, .X., prezentată în justificare aceasta nu este relevantă întrucât aceasta ar putea justifica cel mult achiziția unor astfel de echipamente de către .X. SA de la .X. SRL Bucuresti, precum și trimiterea acestora la o altă societate deci, nu privește achiziția de echipamente de către .X. SA de la .X. SA.

În ceea ce privește achiziția, la dosarul cauzei este prezentată Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./23.12.2013 în care este înscris avizul nr..X./20.12.2013, denumirea bunurilor recepționate, UM, cantitate,

preț unitar și valoare, precum și numele și prenumele persoanelor care au recepționat bunurile și semnătura de primire în gestiune.

De asemenea, conform celor precizate de organele de inspecție fiscală în adresa nr..X./12.05.2016 în Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./23.12.2013 sunt înscrise un număr de 36 de repere față de factură unde se precizează "*echipamente de masura si control din producția Honeywell conform listei anexate*" fără să fie anexată lista detaliată cu echipamente. Astfel, nefiind prezentate documente care să justifice concordanța dintre cele înscrise în factură cu cele menționate în Nota de recepție și constatare de diferențe nr..X./23.12.2013 societatea nu justifică achiziția de echipamente.

Mai mult, nu sunt prezentate documente din care să rezulte că aceste echipamente au intrat în gestiune și au fost utilizate pentru consumul propriu sau au fost livrate, respectiv dacă echipamentele au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit legii fiscale acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, iar neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

13.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

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

a.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**

-.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în cuantumul stabilit ca urmare a inspecției fiscale în condițiile în care, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul acestora.

În fapt, prin actul administrativ fiscal contestat, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii constând în:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Față de calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit efectuat de organele de inspecție fiscală, prin contestație se aduc argumente cu privire la acesta, astfel:

În cazul accesoriilor aferente impozitului pe profit pe anul 2009 societatea arată că organele de inspecție fiscală au evidențiat la rd. „subvenții pentru investiții” neprinse la perioada „sume care nu se regăsesc în evidența contabilă și fiscală a SC .X. SA, respectiv:

<i>Perioada</i>	<i>Stabilit control</i>	<i>Evidența contabilă</i>	<i>Diferența</i>
<i>Trim.I 2009</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>
<i>Trim.II</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>
<i>Trim.III</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>
<i>Trim.IV</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>	<i>.X.</i>

Organele de inspecție fiscală au tratat suma de .X. lei pentru care societatea a întocmit articolul contabil 121 „Profit sau pierdere„ = 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții” ca un venit în suma fixă trimestrială, fără a analiza situația din evidența contabilă.

Pe lângă acest aspect, la suma aferentă trimestrului III a fost adăugată cifra 4 în dreptul valorii constatate (.X.) **rezultând o cifră de alt ordin de mărime** ce nu are corespondența în evidența contabilă și anexează fișa contului 121. Aceasta eroare a determinat calculul nejustificat de accesorii suplimentare pentru perioada 2009-2010.

În situația impozitului pe profit centralizată în anexa la raportul de inspecție fiscală în dreptul Declarației 101 rectificativă aferentă anului 2009 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 26.03.2014 și nu data de 25.01.2010 așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2009 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare. Aceasta eroare a determinat calculul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2010-2014.

În cazul accesoriilor aferente impozitului pe profit pe anul 2010, în situația centralizată, anexa la raportul de inspecție fiscală, în dreptul Declarației 101 rectificativă aferentă anului 2010 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 18.06.2012 și nu data de 25.01.2011 așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2010 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au înscris eronat la declarația 100 aferentă trim. III din 2010 impozitul pe profit constat datorat în suma de (.X.) lei, în mod legal suma aceasta trebuia înscrisă în dreptul declarației 101 pe anul 2010 rectificativă. Aceasta eroare a determinat calculul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2010-2012.

În cazul accesoriilor aferente impozitului pe profit pe anul 2013, în situația centralizată, în dreptul declarației 101 aferentă anului 2013 este înscris eronat ca termen scadent de plată data de 02.04.2014 și nu data de 25.03.2014, așa cum este termenul de plată stabilit în formularul 101 aferent anului 2013 întocmit în conformitate cu legislația în vigoare. Aceasta eroare a determinat calculul de accesorii suplimentare nejustificat pentru perioada 2014.

În ceea ce privește penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit prin contestație se aduc argumente în sensul că pentru suma de .X. lei (debite cu scadență anterioară datei de 01.07.2013) organele de inspecție fiscală au calculat, atât penalități în procent de 15%, cât și de 0,02%, deși prevederile OUG nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale se aplică debitelor cu scadență după data de 01.07.2013.

Față de argumentele prezentate în contestație prin adresa nr..X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală precizează:

„Organul de inspecție fiscală și-a însușit eroarea materială de redactare a anexei la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2009 – între trimestre – aceasta neinfluențând fiscal debitul la analiza profitului impozabil annual) și eroarea de calcul a penalităților din programul de calcul al acestora astfel, s-a procedat la recalcularea accesoriilor pentru anul 2009 după cum urmează:

<u>accesorii calculate inițial (RIF)</u>	<u>accesorii recalculate la contestație</u>	<u>diferențe</u>
- dobânzi = .X. lei	.X. lei	.X. lei
[...]		
- penalități = .X. lei	.X. lei	.X. lei

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit contestat, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea debitului și accesoriilor, în urma erorii materiale (tastare greșită) și a calculului eronat a penalităților prin programul electronic, după cum urmează:

1. Cheltuieli cu sponsorizările/donații înregistrate în cont 6582, nedecarate în Declarația „101” ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, însă nu a fost tratată în continuare din punct de vedere fiscal prin scăderea acesteia din impozitul pe profit datorat.

* debit .X. lei - dobânzi de întârziere .X. lei
 - penalități de întârziere .X. lei

* debit .X. lei - dobânzi de întârziere .X. lei
 - penalități de întârziere .X. lei

2. accesorii recalculate, pentru debitul .X. lei, impozitul pe profit urmare erorii materiale – greșeala de redactare a anexei la stabilirea profitului impozabil pentru anul 2009 – între trimestre – și erorii de calcul a penalităților din programul calcul electronic al acestora:

* debit .X. lei
 - dobânzi de întârziere .X. lei
 - penalități de întârziere .X. lei”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va:

1. Admite contestația pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

b.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

-.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în cuantumul stabilit ca urmare a inspecției fiscale în condițiile în care, urmarea contestației, organele de inspecție fiscală au refăcut calculul acestora.

În fapt, prin actul administrativ fiscal contestat, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei s-au calculat accesoriile constând în:

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Față de argumentele prezentate în contestație prin adresa nr..X./23.11.2015 organele de inspecție fiscală precizează:

„Referitor la penalitățile de întârziere aferente TVA contestată, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea acestora, urmare erorii materiale a calculului eronat a penalităților din programul electronic:

accesorii calculate inițial (RIF) accesorii recalculare la contestație diferențe
- penalități = .X. lei .X. lei .X. lei

[...]

II. TVA: admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând penalități de întârziere, din calcularea eronată a penalităților programul de calcul electronic al acestora”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.(a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanța Guvernului OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

1. Admite contestația pentru suma de .X. lei, reprezentând penalități de întârziere aferente TVA:

2. Respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

14. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./28.09.2015 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă ANAF, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra dispoziției de măsuri, în condițiile în care diminuarea pierderii fiscale este sub cuantumul de 5 milioane lei prevăzut de legislația în vigoare.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015, organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, societatea contestând această măsură și solicitând anularea pierderii fiscale suplimentare.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) și c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data formulării contestației împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.404504/28.09.2015, potrivit căroră:

Art. 209

“Organul competent

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

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

[...]

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

coroborat cu pct.5.7 din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, care stipulează:

“5.7. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea”.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se reține că, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competență de soluționare pentru contestațiile care au ca obiect „[...] măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare”.

De asemenea, art.26 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

Art. 26

“Pierderi fiscale

(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

[...]

(5) Prin excepție de la prevederile alin.(1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării

acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a decizie de impunere contestată reiese că:

- pe anul **2009 societatea a declarat profit**, iar organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferență de profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- pe anul **2010 societatea a declarat profit**, iar organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferență de profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
- pe anul **2011 societatea a declarat pierdere fiscală** în sumă de .X. lei ce a fost diminuată de organele de inspecție fiscală la suma de .X. lei (cu suma de .X. lei);
- pe anul **2012 societatea a declarat profit**, iar organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferență de profit impozabil în sumă de .X. lei fără a se stabili impozit pe profit având în vedere pierderea de recuperat din anii anterior:
 - pe anul **2013 societatea a declarat profit impozabil** înainte de raportarea pierderii din anii precedenți în sumă de .X. lei, iar organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar diferență de profit impozabil în sumă de .X. lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei;
 - pe anul **2014 societatea a declarat pierdere fiscală** în sumă de .X. lei ce a fost diminuată de organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei.

Conform celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în quantum total de .X. lei pe perioada 2009 – 2013, pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./28.09.2015, din care societatea contestă parțial suma de .X. lei asupra căreia organele de soluționare a contestației s-au pronunțat prin prezenta decizie.

Întrucât pe anul 2014 organele de inspecție fiscală au dispus diminuarea pierderii fiscale de declarată de societate emițând în acest caz și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale al cărei quantum este sub plafonul de 5 milioane lei, iar așa cum s-a reținut dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale este act administrativ fiscal distinct de decizia de impunere, se reține că pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare a contestației aparține structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., suma cu care se diminuează pierderea fiscală fiind sub quantumul de 5 milioane lei, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi restituită organului fiscal emitent al actului atacat.

Prin urmare, pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E

1.) Admiterea parțială a contestației formulate de .X. SA – în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
 - .X. lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente TVA
- și anularea deciziei de impunere contestată pentru această sumă.

2.) Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă, să reanalizeze cauza pentru aceleași debite și aceleași perioade în funcție de cele prezentate în decizie, și să emită un nou act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale.

3.) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SA – în insolvență împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.09.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

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

4). Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de **SC .X. SA - în insolvență** împotriva măsurii privind diminuarea pierderii fiscale dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./28.09.2015 emisă de organele de inspecție fiscală și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Județene Finanțelor Publice .X. în vederea înaintării spre competență soluționare Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în calitate de organ fiscal emitent.

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

DIRECTOR GENERAL,
.X.