

DECIZIE NR. 663 / 2021

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xxxx a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx, Serviciul Inspecție Fiscală persoane Juridice 2, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. xxxx sub nr. xx-DGR, cu privire la contestația formulată de societatea xxx, CUI RO xxxxxxxx, cu sediul în localitatea xx, str. xxxx, nr., jud. xxx și sediul procedural ales la avocat „#####” în localitatea xxxx, str. xxx, nr., Corp....., et....., ap....., jud.xxxx.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. xxxxx în data de 24.02.2021 sub nr. xxG-....., este semnată de Cabinet de avocat #####, pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original - nr.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.;
- Raportului de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de..... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **12.01.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr., acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **24.02.2021**.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xxx este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta xxxxxxSA.

I. Obiectul contestației:

- în principal, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..... (denumita în prezenta contestație „*Decizia de impunere*”) și a anexelor acesteia și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală

nr..... (denumit în prezenta contestație „RIF”) ca urmare a nerespectării dreptului la apărare a petentei;

- în subsidiar, anularea în partea a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., precum și a Anexelor acestora și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală F nr., astfel:

A. Referitor la Impozitul pe profit suplimentar, petenta contestă punctele 4, 5 și 8 din Decizia de impunere:

* punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei;

* punctul 5, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei;

* punctul 8, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei. Petenta precizează, deși potrivit RIF s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, în explicațiile deciziei de impunere figurează greșit suma de lei ca impozit pe profit suplimentar întrucât în cuantumul total al impozitului de plată stabilit prin decizia de impunere, a fost luată în considerare suma de lei, stabilită prin RIF.

B. Referitor la TVA, petenta contestă punctele 3 și 4 din Decizia de impunere:

* punctul 3, la care organul de inspecție fiscală a reținut faptul că petenta a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documente care să justifice efectuarea acestei ajustări;

* punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit pentru o serie de livrări intracomunitare, pentru care consideră că nu există documentele necesare, o TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei.

Petenta precizează că, din suma stabilită de organele fiscale, contestă suma de lei, aferentă punctelor 4-12 și 14-15 din tabelul indicat la anexa 18 a RIF.

Motivele invocate de contestatară:

În fapt, cu ocazia inspecției fiscale desfășurate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX la sediul petentei între data de 26.08.2020 și data de 22.12.2020, printre aspectele verificate de către organul de inspecție fiscală au fost taxa pe valoarea adăugată de la data de 01.12.2014 până la data de 30.06.2020 și impozitul pe profit în perioada 01.01.2015 - 30.06.2020. În mod neîntemeiat, organul de control a stabilit în sarcina sa un impozit pe profit suplimentar de plată precum și TVA de plată suplimentar, după cum urmează:

Impozit pe venit suplimentar

> La punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei;

> La punctul 5, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei;

> La punctul 8, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei și a stabilit prin decizie un impozit suplimentar de plată de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE)

2016/679

lei. Deși potrivit Raportului de Inspecție Fiscală a stabilit un impozit suplimentar de lei, în explicațiile deciziei de impunere figurează greșit suma de lei ca impozit pe profit suplimentar, întrucât în quantumul total al impozitului de plată stabilit prin decizia de impunere, a fost luată în considerare suma de lei, stabilită prin raportul de inspecție fiscală.

Taxa pe valoare adăugată

> La punctul 3, la care organul de inspecție fiscală a reținut faptul că societatea petentă a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documente care să justifice efectuarea acestor ajustări;

> La punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit pentru o serie de livrări intracomunitare, pentru care consideră că nu există documentele necesare, o TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei.

1.1. În principal, petenta invocă excepția nulității raportului de inspecție fiscală și solicită să dispunem nulitatea raportului de inspecție fiscală precum și a de deciziei de impunere nr., în principal în baza dispozițiilor art. 49 a lin 1 lit c) din Codul de procedură fiscală și în subsidiar, în baza dispozițiilor art. 50 Cod procedură fiscală.

Cu titlu preliminar, raportat la desfășurarea inspecției fiscale petenta solicită să se observe că potrivit dispozițiilor art. 118 alin. 6 Cod procedură fiscală.

„Inspecția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale”

Ori, organele de control pe lângă faptul că au blocat complet activitatea societății prin solicitările efectuate, volumul documentelor solicitate și prin timpul acordat societății petente pentru prezentarea acestor documente, nici nu au ținut cont de documentele transmise de către societate în acest sens.

Astfel, organele de control nu au luat în considerare toate documentele transmise de către petentă conducând prin aceasta la concluzii eronate și calculând obligații fiscale suplimentare în sarcina sa.

Raportat la perioada scurtă de timp care a fost comunicată de organele de control și la volumul mare de documente și faptul că acestea se regăsesc în original la sediile secundare ale societății petente/ colaboratori, precum și a faptului că fiind perioada sărbătorilor aceste documente nu pot să ajungă fizic în original în XXXX într-o perioadă așa scurtă de timp, Poștaavând ca întârzieri în comunicarea corespondenței de mai mult de 7 zile, organele de control nu au ținut cont în mod eronat de anumite operațiuni efectuate determinând astfel obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei, ori încălcarea acestui principiu de către organele de inspecție fiscală a determinat concluzii eronate din partea acestora, concluzii care au fost înserate în cadrul RIF și au determinat impunerea de debite suplimentare în sarcina petentei.

Un alt aspect important care merită a fi punctat este acela că, odată cu desfășurarea inspecției fiscale, petentei i s-au încălcat drepturile fundamentale stabilite atât de legislația națională, cât și de legislația europeană, și anume dreptul

la apărare și dreptul la informații, încălcare care nu poate conduce decât la nulitatea actului administrativ fiscal

Această încălcare a drepturilor petentei exercitată de către organele de control este exemplificată prin faptul că acestea au înțeles, astfel cum rezultă din înscrisurile depuse, să transmită către petentă proiectul raportului de inspecție fiscală în data de 21.12.2020 orele 09.54, invitându-ne la discuția finală pentru data de 22.12.2020 orele 09.00, fiindu-ne încălcat astfel dreptul la apărare consfințit atât de legislația națională cât și de europeană.

Petenta solicită să se observe în acest sens dispozițiile art. 130 alin. (2) din Cddul de procedură fiscală, care dispun următoarele:

„(2) Organul de inspecție fiscală comunica contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, respectiv 5 zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile prevăzute la art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei inspecției fiscale.”

Totodată, Codul de procedură fiscală prevede la art 9, dreptul contribuabilului - de a fi ascultat:

„înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

Ori, după cum rezultă fără dubiu din înscrisurile depuse, în cazul de față petenta nu a avut la dispoziție nici 24 de ore de la data la care i-a fost comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală până la data la care ar fi trebuit să se prezinte pentru discuția finală. În acest caz, a fost încălcat în mod flagrant dreptul la apărare, dreptul de a fi ascultat și dreptul de a avea acces la informațiile prezentate, consecința unei asemenea atitudini neputând fi alta decât nulitatea actului administrativ fiscal.

În mod evident, prin acordarea unui termen de nici 24 de ore petenta subliniază că nu i s-a acordat posibilitatea de a-și exprima în mod util și efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative, înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să-i afecteze în mod defavor interesele.

De asemenea, subliniază faptul că încălcarea dreptului la apărare al petentei este cu atât mai gravă cu cât în procedura fiscală, formularea contestației administrative nu are efect suspensiv de executare a actului administrativ defavorabil, petenta putând fi executată în baza unei decizii de impunere neîntemeiată întrucât nu i s-a dat dreptul de a formula o apărare, care cu siguranță ar fi schimbat decizia organului fiscal.

Petenta consideră că în mod evident asistă la o încălcare flagrantă a drepturilor sale de a formula o apărare pertinentă în procedura administrativă, de a fi ascultată de către organul fiscal și de a avea acces la întreg dosarul administrativ în vederea formulării apărării.

În vederea demonstrării conduitei nelegale a organului fiscal, care a dus la încălcarea evidentă a drepturilor petentei, aceasta face trimitere atât la jurisprudența europeană, cât și la cea națională, care a analizat încălcările dreptului la apărare.

A. În acest sens, arată cu prioritate jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene de până în acest moment, asociată principiului respectării dreptului la apărare. Astfel, în afacerea *Soropé - Organizações de Calçado Lda*¹ Curtea a arătat că principiul respectării dreptului la apărare este un principiu general al dreptului european. În afacerea *Kamino Logistics*² Curtea a arătat că nerespectarea principiului respectării dreptului la apărare al unui particular poate să fie sancționată cu nulitatea de către instanța de trimitere numai în măsura în care formularea unei contestații administrative ulterioare nu are efect suspensiv de executare a actului administrativ defavorabil în aceste condiții. În fine, în afacerea de origine românească *Ispas*³ (par. 39), Curtea a pus la bazele dreptului de acces la dosarul administrativ, arătându-se că la cerere, organul fiscal să permită particularului dreptul de acces la documentele care au stat la baza inspecției fiscale.

Conform practicii constante a instanțelor europene: un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular poate și trebuie să fie sancționat cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ.

În privința conținutului dreptului la apărare în materie fiscală, jurisprudența Curții europene a evidențiat importanța dreptului de a fi ascultat în procedura administrativă:

- dreptul de a fi ascultat garantează oricărei persoane posibilitatea să își exprime în mod util și efectiv punctul de vedere în cursul procedurii administrative și înainte de adoptarea oricărei decizii susceptibile să îi afecteze în mod defavorizant;

- dreptul de a fi ascultat asigură că autoritatea competentă ține cont în mod util de ansamblul împrejurărilor de fapt și de drept relevante, iar particularului îi dă posibilitatea de a corecta o eroare sau să invoce anumite elemente privind situația sa personală pentru ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut.

Deși respectarea dreptului la apărare nu constituie însă o prerogativă absolută, ci poate să cuprindă restricții, cu condiția ca acestea să răspundă efectiv unor obiective de interes general urmărite de măsura în cauză și să nu implice, din perspectiva scopului urmărit, o intervenție disproporționată și intolerabilă care ar aduce atingerea însuși conținutului dreptului, în cazul petentei deși acest drept este prevăzut în mod imperativ prin dispozițiile Codului de procedură fiscală organele de control nu au ținut cont de termenele imperative stabilite neacordând petentei un minim de timp necesar astfel încât să poată participa la discuția finală, să poată studia documentele din cadrul dosarului administrativ și să poată să exprime un punct de vedere motivat în acest sens.

Chestiunea interpretării principiului de drept UE - al respectării dreptului la apărare - reflectat în procedura fiscală din România s-a pus pentru prima dată în cererea de decizie preliminară care a făcut obiectul cauzei C-298/16, *Ispas*, în care Curtea Europeană a statuat:

Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea pu-

blică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente.

Acest drept a fost reiterat și consfințit și de către Hotărârea Curții în Cauza C-430/19. SC C.F. S.R.L., pe care petenta îl analizează la acest punct exclusiv din perspectiva considerentelor instanței Uniunii privind principiul respectării dreptului la apărare.

Aceasta a avut ca obiect o cerere de decizie preliminară, instanța de trimitere adresa id CJUE mai multe întrebări, între care și pe aceea dacă *”în lumina principiului respectării dreptului la apărare, așa cum a fost acesta conturat în jurisprudența Curții până la acest moment [...], un act administrativ-fiscal emis împotriva unui particular poate și trebuie să fie sancționat cu nulitatea expresă în condițiile în care particularul nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile în baza cărora s-a emis actul administrativ-fiscal împotriva sa, în ciuda faptului că în cuprinsul acestuia se face trimitere la unele componente ale dosarului administrativ?”*.

Așa cum a subliniat petenta într-un paragraf anterior, Cauza C-430/19. SC C.F. S.R.L., Curtea a fost chemată să furnizeze răspuns inclusiv în ceea ce privește interpretarea principiului respectării dreptului la apărare cu referire la consecințele juridice ale încălcării de către administrația fiscală a respectivului principiu. Curtea a statuat că nerespectarea dreptului la apărare în cadrul inspecției fiscale și de determinare a bazei de impozitare a TVA, prin imposibilitatea accesului contribuabilului la dosarul său impune anularea deciziei numai în cazul în care instanța constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit.

De altfel, se arată faptul că în cauza în care a fost formulată trimiterea preliminară instanța de judecată a admis acțiunea reclamantei și a anulat decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, instanța constatând că a fost încălcat dreptul la apărare al reclamantei.

Din considerentele hotărârii Curții în cauza C-430/19, SC C.F. S.R.L., dar și din jurisprudența sa anterioară se desprind următoarele explicații suplimentare în privința consecințelor nerespectării dreptului la apărare, în special în ceea ce privește dreptul de a fi ascultat:

- atunci când consecințele încălcării dreptului la apărare nu sunt stabilite de dreptul Uniunii, ele intră în sfera dreptului național, cu condiția ca măsurile luate în acest sens să fie de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii în situații de drept național comparabile (principiul echivalenței) și să nu facă în practică imposibilă sau dificilă exercitarea dreptului conferit de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității);
- obligația instanței naționale de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii nu impune ca o decizie contestată să fie anulată în toate cazurile, întrucât a fost adoptată cu încălcarea dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat;
- potrivit dreptului Uniunii, o încălcare a dreptului la apărare determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative numai *dacă*, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit.

B. În ceea ce privește jurisprudența instanțelor naționale cu privire la sancțiunea nerespectării dreptului la apărare, petenta solicită să se aibă în vedere următoarele decizii pronunțate de către Înalta Curte de Casație și Justiție -Secția de

contencios administrativ și fiscal: Decizia nr. 489/2010, Decizia nr. 4759/2013, Decizia nr. 4008/2014, decizii pe care petenta le analizează în cele ce urmează.

În litigiul în care a fost pronunțată Decizia nr. 4489/2010 de către Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr. 1100/59/2008, reclamantul a solicitat anularea deciziei de impunere din 22 noiembrie 2006 emisă de D.G.F.P. XXX - Activitatea de Inspecție invocând, printre alte motive, încălcarea dreptului la apărare. În cadrul acestei decizii Curte de Casație și Justiție analizează încălcarea dreptului la apărare prin prisma faptului că din probatoriu administrat în cauză, organul fiscal a procedat la încheierea inspecției fiscale, într-o manieră pur formală la îndeplinirea obligației de prezentare către contribuabilii constatărilor și consecințelor fiscale.

Potrivit instanței supreme:

„Nu s-a făcut dovada că la data finalizării controlului efectuat reclamantului i s-ar fi prezentat, cel puțin în sinteză, aspectele reținute de inspectorii fiscali și nici nu se poate susține, în mod rezonabil, că în cadrul intervalului de timp foarte scurt stabilit de organul fiscal (convocarea la discuția finală a avut loc inițial, din 15 în 16 noiembrie 2006 și, apoi din 16 în 17 noiembrie 2006) contribuabilul era, în mod efectiv, în măsură să-și formuleze în scris, cu privire la elementele pe care administrația fiscală intenționa să le așeze la temelie deciziei de impunere, o apărare motivată și pertinentă, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală, împreună cu anexele, conținea 350 de pagini.

Prin urmare, cum autoritatea emitentă nu a respectat în cazul reclamantului principiul dreptului la apărare, care este nu numai un principiu de drept național, ci și de drept comunitar, se impune și pe acest temei anularea actului administrativ fiscal emis de pârâta D.G.R.F.P. XXXX.”

Petenta subliniază că, referindu-se la speța pendinte se poate observa fără dubiu că situațiile sunt identice, organul fiscal a ales convocarea pentru discuția finală, la care ar fi trebuit ca acesta să expună o apărare efectivă, într-un interval foarte scurt, de nici 24 ore. De asemenea, petenta menționează că situațiile sunt comparabile și prin prisma volumului mare de documente care au fost comunicate- Raportul de inspecție fiscală, împreună cu anexele, conțin 229 de pagini, fiind imposibil ca acestea să fie studiate într-un interval atât de scurt.

De asemenea, în aceeași Decizie, nr. 4489/2010, pronunțată de ICCJ instanța supremă a făcut trimitere la jurisprudența europeană și a statuat, referitor la respectarea dreptului la apărare, că acest principiu reprezintă o regulă fundamentală a dreptului comunitar, care trebuie să fie asigurat în cadrul oricărei proceduri introduse împotriva unei persoane și care poate conduce la un act de sesizare, chiar în absența unei reglementări specifice (CJCE, hotărârea din 14 februarie 1990, Franța c. Comisia, cauza C-301/87; CJCE, hotărârea din 12 februarie 1994, Țările de Jos și alții c. Comisia, cauze conexate C-48-90 și 66/90; CJCE, TPICE, hotărârea din 16 februarie 2000, Procter&Gamble, cauza T-122/99).

Apoi, în temeiul acestui principiu, destinatarii deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea, de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia: în acest scop. ei trebuie să beneficieze de un termen suficient pentru a-și prezenta observațiile.

Atunci când o legislație sau o reglementare națională stabilește la un anumit interval de timp termenul pentru depunerea observațiilor de către persoanele inter-

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

resate, revine instanței naționale sarcina să se asigure că termenul acordat astfel în mod individual de administrație corespunde situației specifice a persoanei sau a întreprinderii în cauză și că le-au permis să își exercite dreptul la apărare cu respectarea principiului efectivității. Pentru a se putea considera că beneficiarul dreptului la apărare are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere în mod util, respectarea dreptului la apărare presupune administrația să ia cunoștință, cu toată atenția necesară, de observațiile persoanei sau întreprinderii vizate: numai instanței naționale îi revine sarcina să verifice dacă, ținând cont de intervalul de timp scurs între momentul în care administrația vizată a primit observațiile și data la care aceasta a adoptat decizia, este sau nu este posibil să se considere că a ținut seama în mod adecvat de observațiile care i-au fost transmise. (CJUE, hotărârea din 18 decembrie 2008, afacerea C-349/07, Sopropo-Organizacoes de Calgado Lda c. Fazenda Publică).

Petenta precizează că, în cazul său, nu i s-a acordat dreptul de a-și prezenta obiecțiunile. decât într-un mod formal, având în vedere intervalul de 24 de ore.

Concluzionând, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut în speță, nu numai împrejurarea lipsei din decizia de impunere a mențiunii privitoare la audierea reclamantului, ci și pe cea a inexistenței caracterului efectiv al exercitării dreptului de a fi ascultat recunoscut contribuabilului.

Prin Decizia nr. 4759/2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul 558/35/2011, a fost analizat deopotrivă dreptul la apărare care a fost încălcat de către pârâta AFPCM odată cu efectuarea inspecției fiscale, în urma căreia a emis decizia de impunere, a cărei anulare a fost solicitată de către reclamantă.

Petenta solicită să se observe faptul că prin hotărârea pronunțată, Înalta Curte de Casație și Justiție reține următoarele referitoare la dreptul contribuabilului de a fi ascultat „cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”:

„Or, în pofida intervalului de timp foarte scurt pus la dispoziție contribuabilului acesta s-a prezentat la sediul recurentei și a depus documentele solicitate prin adresa menționată, conform actului înregistrat la D.G.F.P.Bihor sub nr. 147121 din septembrie 2011 (fila 46 dosar fond), însă, în mod evident, acestea nu au fost luate în considerare.

Apare astfel ca fiind legitimă constatarea judecătorului fondului în sensul că în realitate, contribuabilul nu a fost ascultat, garanțiile conferite de lege pentru respectarea dreptului sau la apărare nefiind respectate,

În esență, potrivit unei jurisprudențe consecvente a C.J.U.E., reliefată prin deciziile invocate de intimată prin concluziile scrise, s-a statuat că destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care intenționează să își întemeieze decizia.

Or, în cauză, cum s-a arătat, punctul de vedere exprimat de intimată a fost solicitat pur formal și a fost complet ignorat”.

Petenta mai precizează faptul că în cazul etalat, reclamantei i-a fost solicitat de către fiscal ca, în termen de 2 zile de la primirea adresei, să se prezinte la sediul instituției în vederea acordării contribuabilului a posibilității de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Din nou, petenta solicită să se observe similaritatea speței pendinte cu cea care a fost pronunțată Decizia nr. 4759/2013 de către ICCJ. prin care instanța supremă a constatat în mod clar faptul că în realitate contribuabilul nu a fost ascultat, garanțiile conferite de lege pentru respectarea dreptului său la apărare nefiind res-

pectectate. De altfel, aceeași a fost și poziția instanței de fond cu privire la nerespectarea dreptului la apărare, opinie pe care instanța supremă a menținut-o.

În mod evident, acordarea unui termen de o zi în vederea pregătirii apărării nu este unul suficient și rezonabil, care să asigure o apărare eficientă și efectivă în procedura administrativă, motiv pentru care se impune anularea deciziei de impunere și a raportului fiscal aferent.

Nu în ultimul rând, referitor la Decizia nr. 4008/2014 pronunțată de către Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr. 1584/33/2012, instanța supremă a reținut faptul că dreptul la apărare al reclamantei a fost încălcat prin faptul că acestea nu i-a fost acordat dreptul de a formula un punct de vedere față constatările organelor de inspecție fiscală în termenul legal.

Ori în lumina celor expuse de mai sus, este evident faptul că se impune anularea Raportului de inspecție fiscală precum și a deciziilor de impunere subsecvente având în vedere că deși subscrie potrivit legislației naționale i se acordă în mod expres acest drept la apărare acesta a fost nesocotit și încălcat de către organele de control, subscrisa neavând timpul necesar de a studia documentele, de a formula o apărare pertinentă și de a participa la discuția finală, acest aspect creându-ne grave prejudicii prin transpunerea în cadrul raportului de inspecție fiscală a unor aspecte care nu corespund realității și prin faptul că am fost în imposibilitate de a depune înscrisuri suplimentare care ar fi condus la nereșinerea acestor aspecte.

1.2. În subsidiar, în măsura în care se consideră neîntemeiată excepția nulității invocată anterior, raportat la nerespectarea evidentă a dreptului la apărare al petentei, drept garantat atât de legislația națională, cât și de cea europeană, se solicită să se admită contestația și să se anuleze Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, în proporția anterior menționată, având în vedere neteimenicia constatărilor organelor de inspecție fiscală, netemeinicie pe care petenta o va demonstra în cele ce urmează:

A. Referitor la impozitul pe profit suplimentar calculat de către organele de control petenta face următoarele precizări:

Referitor la punctul 4 din decizia de impunere, la care organul de inspecție fiscală a reținut următoarele:

„Aferent perioadei anilor 2015-2019, societatea XXXXX SA casează o serie de mijloace fixe deținute în patrimoniu. Urmare a analizării dosarelor de mijloace fixe, controlul a constatat că din total casărilor în sumă de lei, o parte au fost scoase din funcțiune(casate) înainte de durata normală de amortizare, iar cheltuiala rămasă neamortizată în suma totală de lei a fost considerată deductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, inspecția fiscală a procedat la recalcularea profitului impozabil pe fiecare an fiscal și a stabilit o bază suplimentară totală de le, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.”

În ceea ce privește casarea mijloacelor fixe deținute în patrimoniu, petenta precizează faptul că în cauză au fost încheiate procese verbale de scoatere din funcțiune, note de predare, care erau în concordanță cu procesele verbale emise, dar și facturi fiscale, care descarcă de gestiune societatea. Tocmai, ceea ce este important și organele fiscale nu au luat în seamă, a fost existența materialelor în gestiune și concordanța dintre procesul verbal de scoatere din funcțiune, nota de constatare și factura emisă.

Ori, toate aceste documente, deși există și sunt concludente în sensul că societatea a respectat întru-totul normele legale, ele nu au fost luate în considerare de către organul de inspecție.

Petenta susține că legea nu prevede nicio procedură care trebuie urmată de către o societate, dovadă fiind faptul că nici organul fiscal nu a indicat în concluziile acestuia că nu s-a respectat o procedură anume prevăzută de legiuitor.

Mai mult, petenta consideră că în cauză se pune problema exclusiv despre managementul fiecărei societăți, fiecare societate implementând propria procedură.

Esențial este că agenților economici care colectează fierul vechi au predate de către aceasta documentele justificative solicitate de lege respectiv, facturile fiscale și procesele verbale de casare, care atestă proveniența materialelor rezultate în urma casării, fără de care nu ar fi fost achiziționat fierul.

Potrivit art. 4 alin. (3) din OG 21/1992 - se interzice comercializarea de produse, prestarea de servicii, după caz, care nu îndeplinesc condițiile stabilite prin lege sau de bunuri a căror proveniență nu este dovedită, în condițiile legii. Deci, agenții economici care se ocupă cu colectarea fierului au obligația legală de a solicita de la vânzător documentele de proveniență a fierului. În mod clar, petenta a predat documentele justificative, fără de care agentul economic nu ar fi achiziționat fierul.

Raportat la faptul că inspecția fiscală a considerat că nu a putut să coreleze mijloacele fixe casate, arată că această susținere este una aberantă având în că nu se puteau vinde materialele rezultate în urma casării imediat după scoaterea funcțiune și încheierea notei de constatare. De cele mai multe ori, era necesară colectarea unei cantități mai mari de fier pentru a se putea efectua un transport. Este total nejustificată decizia organului fiscal de a stabili un impozit pe profit suplimentar având la bază acest motiv.

Cu toate că organul fiscal a considerat că nu se poate corela factura mijloacele fixe dezmembrate și a procedat la recalcularea profitului impozabil, stabilind o bază suplimentară de, în realitate, demersurile de casare și de vânzare a fierului și veniturile obținute, au fost recunoscute de către organul fiscal în marterie de TVA întrucât, tot în cadrul Raportului de inspecție fiscală, la pagina 23/38, la punctul 3.2.2. lit. c) - pentru analiza TVA colectată - se menționează faptul că sunt recunoscute veniturile societății din livrarea la intern de deșeuri rezultate din procesul de casare și dezmembrare mijloace fixe.

Tot astfel, la pagina 24 din același raport, din nou organul de inspecție fiscală, în primul aliniat, reține următoarele: în ceea ce privesc vânzările de deșeuri și produse rezultate din activitatea de dezmembrare mijloace fixe, pentru aceste livrări de bunuri societatea a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă) prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu valabilitate până la 31.12.2015, art. 331 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal actual. Astfel, se poate observa cu certitudine faptul că organul fiscal a înțeles să ia în considerare operațiunile de casare, de dezmembrare a mijloacelor fixe și de vânzare a acestora în materie de TVA, însă în mod cu totul inexplicu s-a procedat la fel în materia impozitului pe profit.

Pe de altă parte, inclusiv constatarea organului fiscal potrivit căreia mijloacele fixe au fost casate înainte de durata normală de amortizare a acestora este neîntemeiată întrucât din vânzările fierului vechi s-au obținut venituri mai mari decât ar fi rezultat din folosirea mijloacelor fixe.

Referitor la punctul 5 din decizia de impunere, respectiv la presupusa obligație a societății XXXX SA de înregistrare în contabilitate a "plusului de valoare" al acțiunilor în urma raportului de evaluare din martie 2015 și la prețul de vânzare a acțiunilor din mai și septembrie 2018, petenta consideră această constatare a organului fiscal a fi neîntemeiată, având în vedere următoarele motive:

a) societatea XXXXXXXXSA, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1802/2014, nu a avut obligația înregistrării în contabilitate a rezultatelor raportului de evaluare din martie 2015 adică a "plusului de valoare" de care se vorbește în Raportul de inspecție fiscală:

- în primul rând, trebuie avute în vedere prevederile din OMFP 1802/2014, care regelementează procesul de evaluare și principiile acestuia.

Potrivit punctului 47- Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț, respectiv bilanțul prescurtat, și în contul de profit și pierdere.

Potrivit punctului 48 - Elementele prezentate în situațiile financiare anulare individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile generale prevăzute în prezentele reglementări

- valoarea de intrare a acțiunilor este costul de achiziție (prețul de cumpărare) pct.75 alin.1 lit. a)- OMFP nr. 1802/2014;

Art. 75 - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;

b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;

c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;

d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

- evaluarea la data inventarierii pentru prezentarea în situațiile financiare anuale, individuale (adică nu consolidate pe grup) se face la valoarea contabilă, care valoare contabilă este valoarea de intrare [costul istoric] eventual diminuată cu ajustările din depreciere dacă este cazul- pct. 82 alin. 1,2 și 3 lit. a) și pct. 91 alin.2- OMFP nr. 1802/2014;

Art. 82. - (1) În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

(2) În situațiile financiare anuale elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reguli de evaluare se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări:

a) valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele

amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare;

Art. 91.-(1)Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

(2) Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

- evaluarea alternativa la valoarea justa a instrumentelor financiare inclusiv a acțiunilor poate fi făcuta (deci nu obligație) de entități, pentru a fi prezentate in situatiile financiare consolidate- daca este cazul, inasa aceste prevederi nu se aplica pentru intocmirea situațiilor financiare individuale- pct.117, alin.1 si 2- OMFP nr. 1802/2014

Art 117. - (1) Prin derogare de la prevederile pct. 58 alin. (1) și sub rezerva condițiilor prevăzute la prezenta subsecțiune, entitățile pot evalua în situațiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă.

(2) Prevederile prezentei subsecțiuni nu se aplică la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale

b) prețul de vânzare al acțiunilor in mai si septembrie 2018 este superior valorii de achiziție si este conform raportului de evaluare din 17.04.2018.

> Chiar daca tranzacția este între persoane afiliate, nu se poate vorbi de o tranzacție care sa poată îndreptații autoritățile fiscale sa ajusteze veniturile sau cheltuielile tocmai pentru evitarea acestei situații, societateaSA, inainte de vânzarea acțiunilor a solicitat și a obținut la 17.04.2018 un raport de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor din care a rezultat o valoare de lei; vânzarea acțiunilor a avut loc in mai și septembrie 2018 la prețul estimat în raportul de evaluare de lei și superior valorii contabile a acțiunilor de lei.

> Inspekția fiscală a aplica eronat prevederile art. 19 alin.1) coroborat cu art. 11 alin.2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a utilizat metoda de ajustare a prețului de revânzare invocând ca trebuia sa se vanda acțiunile la prețul rezultat din Raportul de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor din martie 2015 respectiv lei cu argumentul că „plusul de valoare” trebuia înregistrat in contabilitate-argument contrazis de prevederile legale din OMFP nr. 1802/2014 (pct 75,82,91 si 117).

> Potrivit Secțiunii 3.3 „Evaluarea la data ieșirii din entitate”, art. 95. - (1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată). Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora. La scoaterea din evidență a activelor se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

Referitor la punctul 8 din decizia de impunere, respectiv la aprecierea organului fiscal ca fiind nedeductibile cheltuielile cu serviciile contabile prestate de

societatea YXX S.R.L., petenta solicită să se aibe în vedere că aceasta este una neîntemeiată, raportat la motivele următoare:

Cu titlu preliminar, se arată faptul că la acest punct organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei și a stabilit prin decizie un impozit suplimentar de plată de lei. Deși potrivit Raportul de inspecție Fiscală s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, în explicațiile deciziei de impunere petenta specifică că figurează greșit suma de lei ca impozit pe profit suplimentar, întrucât în cuantumul total al impozitului de plată stabilit prin decizia de impunere, a fost luată în considerare suma de lei, stabilită prin Raportul de inspecție Fiscală.

În primul rând, organele de inspecție fiscală au solicitat și analizat - așa cum rezultă din ultimul aliniat al paginii nr. 15/38 a Raportului de Inspecție Fiscală - numai o parte din documentele care îndreptătesc societatea XX-XXSA să deducă cheltuielile cu serviciile contabile, respectiv numai fișa furnizorului XXXS.R.L. și statele de plată. Din analiza acestor două documente, inspecția fiscală a tras concluzia în mod eronat că societatea XXXXXX are "*constituit departament contiar la punctele de lucru are personal angajat care conduce evidenta primara*" și astfel "*aceste servicii facturate de XXX S.R.L. nu se justifica ca efectuate în folosul activității societății*" și ca atare invocând art.21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal a considerat aceste cheltuieli nedeductibile.

Petenta subliniază că se poate astfel observa în mod clar faptul că inspecția fiscală nu a respectat prevederile art. 118 alin. 5) din Codul de procedura fiscală care dispun următoarele: "*Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*";

În fapt, aceasta consideră că, dacă organele de inspecție fiscală ar fi solicitat și alte documente în afara fișei furnizorului și a statelor de plată și le-ar fi analizat, ar fi constatat că aceasta societate realizează serviciile contabile care nu sunt realizate de către personalul contpropriu. Prin urmare, serviciile prestate de către societateaXXX S.R.L., nu se suprapun peste activitatea contabilă prestată de angajații subscrisei, serviciile contractate fiind absolut necesare pentru societate.

De asemenea, inspecția fiscală ar fi trebuit să solicite, să examineze în detaliu, să ia în considerare și să țină cont și de următoarele documente:

- organigrama compartimentului financiar-contsediu și puncte de lucru;
- fișa postului pentru fiecare angajat din compartiment inclusiv a celor detașați;
- lista în detaliu a lucrărilor financiar-contabile executate de angajații de la sediu inclusiv director economic și șef serviciu financiar-contabilitate de cei de la punctele de lucru și de cei detașați;
- lista cu numărul de operațiuni contabile executate lunar de cei detașați (din registrul jurnal inclusiv clasa 9).

Dacă inspecția fiscală ar fi analizat toate aceste documente ar fi ajuns la concluzia deductibilității cheltuielilor cu serviciile contabile efectuate de XXX S.R.L. având în vedere că această societate realiza în realitate toată activitatea contabilă a societății: preluarea documentelor contabile, înregistrarea acestora în programul specific, verificarea documentelor, bifarea jurnalelor TVA, întocmirea bilanțelor, a declarațiilor și depunerea lor, raportarea semestrială, etc. Petenta mai precizează

că era necesară încheierea contractului întrucât munca contabilă nu a scăzut în cadrul societății, s-a menținut la același nivel, ba chiar a crescut, activitățile societății XXX S.R.L. fiind prestate în beneficiul societății XXXXXXSA.

Activitatea societății XX S.R.L. viza prestarea serviciilor contabile aferente punctelor de lucru. Petenta atașează fiecărei facturi serviciile contabile prestate de societatea XX S.R.L., servicii care, după se poate observa nu erau asigurate și de către personalul punctelor de lucru, spre exemplu:

- Controlul documentelor primite pentru operarea lor în evidența contabilă aferente punctelor de lucru: XXXX, Auto, YY, YY, YYY,

- Operarea acestor documentelor în evidența contabilă în vederea obținerii balanței de verificare pentru fiecare punct de lucru mai sus menționat,

- Întocmirea balanțelor de verificare pentru punctele de lucru: XXXX, Auto, YY, YY, YYY, ,

- Calculul redevențelor miniere la punctele de lucru: XX, XX, XX și XXXX,

- Întocmirea balanțelor de gestiune la punctele de lucru: XXXX, Auto, YY, YY, YYY,

Petenta arată că, în măsura în care dreptul la apărare era respectat și ar fi fost acordată posibilitatea reală de a-și exprima punctul de vedere față de constatările organului de inspecție fiscală, aceasta ar fi pus în vedere faptul că nu sunt suficiente documentele solicitate pentru a-și forma opinia cu privire la nedeductibilitatea serviciilor de contabilitate și în mod cert, rezultatul nu ar fi fost acesta.

Se depun atașate contestației documente din care considera că rezultă faptul că serviciile prestate de către societatea XXX S.R.L. au fost servicii prestate în interesul societății și justificate având în vedere că activitatea contabilă care face obiectul contractului nu este asigurată și de către personalul societății, care nu asigură decât o parte de contabilitate primară, încasări, etc.

Concluzionând, petenta consideră neaplicabile dispozițiile art. 21 alin. (4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta justificând necesitatea prestării serviciilor de către societatea XX S.R.L..

B. Privitor la deductibilitatea TVA raportat la anumite operațiuni efectuate de către societatea XXX S.R.L.

Referitor la punctul 3 din Decizia de impunere, la care organul de inspecție fiscală a reținut faptul că petenta a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documentare care să justifice efectuarea acestor ajustări:

În primul rând, cu privire la aceste aspecte, se cuvine a fi menționat faptul că se impută petentei nerespectarea dispozițiilor legale privind ajustarea TVA în mod cu totul nejustificat.

În fapt, clienții neîncasați și scoși din evidența societății petente au fost cei care au intrat în procedura de faliment sau au fost radiați din Registrul Comerțului, iar petenta nu a mai putut recupera creanțele. Având în vedere aceste situații, petenta a aplicat dispozițiilor legale fiscale privitoare la ajustarea bazei de impozitare prevăzute de art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 și art. 287 lit d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Deși organul fiscal susține că petenta nu a avut la bază documente care să justifice efectuarea acestor ajustări, aceasta depune atașat prezentei contestații dovezi, adică documente, documente ce au fost puse și la dispoziția organelor fiscale (extrase din Buletinul Procedurilor de Insolvență, sentințe) prin care se justifică ajustarea TVA, a se vedea paginile 450-778 din Anexe.

Petenta subliniază că, deși a transmis pe e-mail către organele de inspecție fiscală documentele care au justificat ajustările, organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare, a se vedea paginile 443-449 din Anexe.

În plus, organul de inspecție fiscală a reținut faptul că petenta nu a emis facturi fiscale cu semnul „minus” aferente sumelor care fac obiectul ajustării bazei de impozitare implicit a TVA colectată.

Petenta solicită să se observe faptul că din dispozițiile art. 159 alin (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 330 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal invocate de organul de inspecție fiscală nu rezultă obligativitatea emiterii unei facturi fiscale. Potrivit acestor dispoziții legale:

„În situațiile prevăzute la art 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi - SAU - alte documente, cu valorile înscrise cu minus, când baza de impozitare se reduce, sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit d) (care este aplicîn prezenta cauză întrucât se referă la reducerea bazei de impozitare în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată).

De asemenea, petenta precizează că legea prevede pentru ajustarea TVA emiteria unei facturi sau a altor documente. În măsura în care emiteria facturii cu semnul minus ar fi fost obligatorie, legiuitorul nu ar mai fi folosit și „alte documente” în cadrul prevederii legale.

În cazul de față, societatea petenta susține că a efectuat aceste ajustări în baza unor note contabile, care au fost însoțite de documente justificative - sentințe judecătorești de intrare în faliment, cereri de înscriere la masa credală, etc.

Petenta consideră că este vădit neîntemeiată această presupusă nerespectare a dispozițiilor legale pe care organele de inspecție fiscale au reținut-o întrucât, s-a pus la dispoziția acestora dovezile că au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de art. 287 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Pe de altă parte, chiar în situația în care organul fiscal ar fi considerat că, pe lângă notele contabile însoțite de documentele justificative, ar fi trebuit emise și facturi fiscale cu semnul minus, acestea oricum nu s-ar fi comunicat beneficiarului. Prin urmare, ar fi lipsită de orice finalitate emiteria acestor facturi. Oricum, este lipsit de logică să se refuze dreptul de ajustare cât timp sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru această operațiune, doar pentru că organul fiscal opinează că ar fi necesară emiteria unei facturi, a cărei obligativitate nu este prevăzută de lege.

Raportat la aceste motive, petenta consideră abuzivă stabilirea de către organul de inspecție fiscală a faptului că s-a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documente care să justifice efectuarea acestor ajustări, cât timp au fost transmise către acestea extrase din Buletinul Procedurilor

de Insolvență cu sentințele de intrare în faliment care au justificat ajustările, înscrise pe care le depune anexate și prezentei contestații.

Referitor la punctul 4 din Decizia de impunere, la care organul de inspecție fiscală a stabilit, pentru o serie de livrări intracomunitare, pentru care consideră că nu există documentele necesare, o TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei:

Petenta precizează faptul că din această sumă stabilită de către organul fiscal, contestă suma de lei, aferentă punctelor 4-12 și 14,15 din tabelul indicat la anexa 18 a Raportului de inspecție fiscală.

Cu privire la acest punct din Decizia de impunere, organul fiscal a stabilit o TVA colectată suplimentară, considerând că petenta nu deține documente de transport care să confirme că bunurile au părăsit teritoriul României și că au ajuns pe teritoriul spațiului intracomunitar în baza lipsei ștampilei beneficiarului pe documentul de transport CMR deși s-au prezentat organelor fiscale facturile întocmite conform art. 319 Cod Fiscal și documentele care atestă faptul că bunurile au fost primite de către beneficiar și acesta a achitat contravaloarea acestora. Important de menționat este faptul că beneficiarul a achitat facturile aferente bunurilor primite și le declară la rândul lui în Declarațiile VIES pe care le depune în țara lui de proveniență.

Deși petenta a transmis organelor fiscale CMR-urile care poartă semnătura sa, a transportatorului și a beneficiarului, dar și dovada achitării contravalorii facturii de către beneficiar, organul fiscal nu le-a luat în considerare.

Petenta solicită să se observe că la fila 405 din anexele contestației este depusă dovada faptului că s-au transmis către organul fiscal CMR-urile solicitate, dar acestea nu au fost luate în considerare.

Se mai precizează faptul că din cele 15 facturi indicate în Anexa 18 la RIF, cu privire la care organul fiscal a considerat că nu confirmă că bunurile au ajuns pe teritoriul spațiului intracomunitar, pentru 11 facturi au fost transmise pe lângă facturi, documente complementare (facturi legal întocmite, documente de transport, inclusiv CMR-uri semnate și ștampilate, dovada achitării contravalorii bunurilor de către beneficiar- pag.405-442.

Din punctul petentei de vedere, este evident faptul că transportul a fost efectuat, iar bunurile au ajuns în spațiul comunitar neputând fi culpa sa că beneficiarul nu a aplicat ștampila pe unele CMR-uri.

De asemenea, se cuvine a fi menționată cu privire la această presupusă nerespectare a legislației fiscale de către petentă Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1281/2015. unde s-au reținut următoarele:

„Erorile din cuprinsul avizelor de însoțire a mărfii nu pot fundamenta soluția organului fiscal de a refuza dreptul de deducere a TVA, întrucât nu există nicio dispoziție legală care condiționeze exercitarea dreptului de deducere a TVA de corectitudinea întocmirii avizelor de însoțire a mărfii, atâta timp cât exercitarea dreptului de deducere a TVA este făcută în baza unor facturi fiscale legal întocmite.

Dispozițiile Deciziei V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru

care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, nu pot fi aplicate decât prin prisma legislației Uniunii Europene și a jurisprudenței CJUE în materie de TVA, potrivit cărora dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA face parte din mecanismul TVA și în principal nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

De asemenea, cu privire la principiul neutralității fiscale și cel al securității juridice, pe lângă practica națională, primordial este să amintim Hotărârea CJUE în cauza C-430/19. C.F., prin care Curtea a statuat următoarele:

„Prin urmare, Curtea a statuat că principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al TVA, în special cel al neutralității fiscale și cel al securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănueli nesustinite cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA, dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.”

Analizând art. 178 lit. a) din Directiva 2006/112/CE cu privire la sistemul comun de TVA, se observă că singura cerință de formă impusă de către reglementarea comunitară este deținerea unei facturi fiscale. Articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L347, p.1, Ediție specială, 09/vol.3, p.7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p.1) (denumită în continuare „Directive TVA”), prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6.”

De asemenea, CJUE a reținut că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C 392/09, punctul 39; Hotărârea din 8 mai 2008, Ecofrade, C95/07 și C 96/07, Rep., p. I 3457, punctul 63). În cauza de față cerințele de fond au fost îndeplinite, factura fiind legal întocmită, singura problemă invocată de către organul fiscal fiind lipsa ștampilei beneficiarului pe CMR-uri.

De asemenea, trebuie remarcat faptul că cerința unor documente suplimentare în afara facturii fiscale era menționată doar în cadrul pct. 48 din normele metodologice de aplicare a reglementărilor art. 21 alin. (4) lit. m) din fostului Cod fiscal în materie de impozit pe profit, însă doar limitat cu privire deductibilitatea serviciilor de consultanță și management. În noua reglementare fiscală aplicabilă în România cu începere din 1.01.2016, acesta condiție suplimentară a fost cu totul eliminată.

Petenta susține că, ceea ce trebuie reținut este faptul că unul din cele mai importante aspecte stabilite prin decizie este acela că dreptul de deducere a TVA nu

trebuie condiționat de prezentarea unor documente suplimentare față de factura fiscală.

În cauza menționată, contribuabilului i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA pentru o serie de achiziții din cauza comportamentului pretins inadecvat al furnizorilor și pentru că nu a putut prezenta alte documente justificative în afara facturii fiscale.

CJUE confirmă însă faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat dacă beneficiarul achiziției nu deține alte documente suplimentare în afară de factură, doar în baza unor simple bănuieli de fraudă din partea administrației fiscale, nesuținute de dovezi care să ateste că tranzacția în cauză nu s-a realizat efectiv.

Raportându-se la speța pendinte, la fel ca și în speța analizată de CJUE, petenta menționează că a prezentat organului fiscal, facturi fiscale întocmite conform dispozițiilor legale, iar pe lângă acestea și o serie de înscrisuri care întăresc ideea livrării bunurilor către beneficiar, neputând fi cazul de a exista bănuieli cu privire la realizarea operațiunilor economice care au stat la baza emiterii facturii fiscale, iar în cazul în care acestea au existat din partea organului fiscal ele nu au fost susținute cu niciun fel de probă. Prin urmare, doar în baza unor simple bănuieli, în contextul în care organul fiscal nu a prezentat niciun fel de probă, nu i se poate refuza dreptul de deducere a TVA.

Astfel prin raportare, astfel, la aceste motive, petenta arată că este cu totul abuzivă decizia organului fiscal de a i se refuza dreptul de deducere a TVA-ului, cât timp s-a prezentat acestuia pe lângă facturi legal întocmite, și CMR-uri semnate de către aceasta, transportator și beneficiar și dovezile de plată de către beneficiar a bunurilor achiziționate - documente pe care le-a depus anexate și prezentei contestații.

Raportat la toate aceste motive, petenta solicită:

- în principal, anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., precum și a Anexelor acesteia și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr., ca urmare a nerespectării dreptului la apărare al petentei;

- în subsidiar, anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., precum și a Anexelor acesteia și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr., astfel:

A.Referitor la Impozitul pe profit suplimentar, petenta contestă următoarele puncte indicate la art. 2.1.2 din Decizia de impunere:

- > Punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei;

- > Punctul 5, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei;

- > Punctul 8, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară totală de lei și a stabilit prin decizie un impozit suplimentar de plată de lei. Deși potrivit Raportului de Inspecție Fiscală a stabilit un impozit suplimentar de lei, în explicațiile deciziei de impunere figurează greșit suma de lei ca

impozit pe profit suplimentar întrucât în cuantumul total al impozitului de plată stabilit prin decizia de impunere, a fost luată în considerare suma de lei, stabilită prin Raportul de Inspecție Fiscală.

B. Referitor la Taxa pe valoare adăugată, petenta contestă următoarele puncte indicate la art. 2.1.2 din Decizia de impunere:

> Punctul 3, la care organul de inspecție fiscală a reținut faptul că petenta a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documente care să justifice efectuarea acestor ajustări;

> Punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit pentru o serie de livrări intracomunitare, pentru care consideră că nu există documentele necesare, o TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei. Petenta precizează faptul că din această sumă stabilită de către organul fiscal contestă suma de lei, aferentă punctelor 4-12

și 14.15 din tabelul indicat la anexa 18 a Raportului de inspecție fiscală.

În drept, petenta își întemeiază prezenta contestație pe dispozițiile art. 268 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

Documentele depuse în susținerea prezentei contestații sunt :

-Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice precum și Anexa acesteia; Raportul de inspecție fiscală nr.;

-Documente aferente punctului 4 din Decizia de impunere - impozit pe profit- paginile 1-237;

-Documente aferente punctului 8 din Decizia de impunere - impozit pe profit- paginile 238-404;

-Documente aferente punctului 4 din Decizia de impunere- TVA- paginile 405-442;

-Documente aferente punctului 3 din Decizia de impunere- TVA- paginile 443-778;

-Practică judiciară - paginile 779-867;

-Împuternicire avocațială.

II. Societatea XXXX SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind TVA pentru perioada 01.01.2014-30.06.2020 și impozit pe profit pentru perioada 01.01.2014-30.06.2020.

Urmare a publicării în Monitorul Oficial a Deciziei nr.21 din 14.09.2020 cu valabilitate din data de 18.12.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casatie și Justitie, în care este stabilit faptul că termenul de 5 ani de prescripție a organului fiscal de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozit pe profit si accesorii curge de la data de 1 ianuarie a anului urmator anului fiscal în care s-a realizat profitul impozdin care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil, organul fiscal a modificat perioada de verificare a inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe profit pe perioada de prescripție asa cum a fost stabilita prin Decizia nr.21 din 14.09.2020 a ICCJ precum si cum prevede art.117, alin 1 din Legea nr. 207/2015, adica perioada verificata privind impozitul pe profit este 01.01.2015 - 30.06.2020.

Inspectia fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control al societății, seria la pozitia 38 din data de 26.08.2020 si a fost efectuata in zilele de 26

august 2020, 28, 29,30 octombrie 2020, 2, 3, 4, 6, 9, 13,17,18, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27, noiembrie 2020, 2-15, 22 decembrie 2020 si 11.01.2021 de către XXX(31 zile/om) și în zilele de 8, 9,10,11,14 septembrie 2020, 28, 29, 30 octombrie 2020, 2, 3, 4, 6, 9, 13, 17, 18, 19, 20, 23, 24, 25, 26, 27, noiembrie 2020, 2-15, 22 decembrie 2020 și 11.01.2021 de catre XXXX(35 zile/om)

Prin cererea de suspendare a inspectiei fiscale nr....., inregistrata la Registratura A.J.F.P. XX sub nr., iar la A.J.F.P. XX - Inspectia Fiscala sub nr., societatea a solicitat suspendarea inspectiei fiscale pentru motive care tin de asigurarea sanatatii si securitatii la locul de munca, atat a angajatilor cat si a inspectorilor fiscali.

În baza referatului pentru suspendarea inspectiei fiscale nr. a fost emisa Decizia de suspendare nr....., comunicata societatii prin e-mail in data de 14.09.2020, inspectia fiscala fiind suspendata incepand cu data de 14.09.2020.

Urmare încetării conditiilor care au generat suspendarea, în baza Referatului nr., inspectia fiscala a fost reluată începând cu data de 28.10.2020, fiind emisa Adresa de comunicare a reluării inspectiei fiscale nr., comunicată societatii, sub semnătură în data de 28.10.2020.

In ceea ce priveste activitatea desfasurata de societate în perioada supusa verificării , aceasta a constatat în principal în extracția, prelucrarea și comercializarea de produse minerale (bentonita, nisipuri de diferite tipuri, adezivi, quart, s.a) inchirieri de utilaje de constructie, mijloace de transport si spatii (de productie si de birouri), servicii în domeniul constructiilor cu diverse utilaje de constructie si mijloace auto.

Totodata societatea a realizat venituri si din vanzari de mijloace fixe, respectiv imobile(terenuri, constructii, constructii speciale: platforme betonate, statii intretinere auto, retele apa , s.a), utilaje de constructie (autoincarcatoare, buldoexcavator, excavator), mijloace de transport, refacturari de utilități.

Societatea își desfășoară activitatea în mai multe puncte de lucru, situate în:

- comuna XX, str., nr., jud.XX;
- comuna XX, sat....., jud. XX;
- orașul XX, str., nr., jud. XXX;
- Cariera de argila refractară BXX, comuna XX, sat XX, jud. XX;
- Cariera de nisip quartos XX - Dealul La X, oras XXX, jud. XX;
- Cariera de nisip quartos XXX, orasXX, sat XXX, jud. XX;
- Cariera de nisip quartos XXXX, comuna XX, sat XXX, jud. XX;
- Cariera de marmură XXXX - Pârâul XX, comuna XXXi, jud. XX;
- comuna XX, sat TXX, Zona Valea XXX, jud. XXXXX;
- Cariera XXX- sector XXX, comuna XX, satul XXX - Fabrici, Comuna XXXX, jud.XXX;
- Punct de lucru comuna XXXX, str., nr., jud. XXX;
- comuna XX, sat XXX, jud.....;
- comuna XXX, jud. XXX;
- comuna XX sat TXX, jud.....
- Punct de lucru XXX - Fabrica de produse ceramice, sat XXXX comuna XXX, jud. XXX;
- Punct de lucru municipiul XXX, XXX, nr., jud. X, aici se afla sediul administrativ al Societatii Comerciale XXXXXX. La acest punct de lucru se desfasoara activitati cu utilaje de constructii în diferite santiere si închiriere spatii.

2.1. Organul de control a constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește **impozitul pe profit**, urmare analizării modului de calcul al profitului impozabil, respectiv al impozitului pe profit evidențiat în Registrul de evidență fiscală și declarat în declarațiile cod 101 privind impozitul pe profit:

2.1.1. În luna octombrie 2013, XXX SA a achiziționat un autovehicul Ford - mașina de epocă, înregistrat în evidența societății conform fișei mijlocului fix nr. 1305 și a numărului de inventar 1099.

Așa cum rezulta din fișa mijlocului fix (anexată în copie la prezentul Raport de inspectie fiscală - anexa nr. 5) și din registrul jurnal întocmit pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2018, amortizarea lunară a fost considerată deductibilă fiscal de către societate la calculul impozitului pe profit, cu toate că acesta nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere acest aspect, inspectia fiscală a constatat că XXXSA ar fi avut obligația conform prevederilor art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art 25, alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, de a înregistra cheltuielile cu amortizarea mașinii de epocă în suma totală de lei ca nedeductibilă fiscal și luării acesteia în calculul profitului impozat de societate.

Conform prevederilor art. 43, lit a) din Normele de aplicare a Codului fiscal:

“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;”

În temeiul art. 19, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 inspectia fiscală a procedat la recalcularea profitului impozat pe fiecare an fiscal, respectiv lei * 4 ani (anexa nr. 5), stabilind o **baza suplimentară totală de lei** cu un **impozit pe profit suplimentar în suma de lei** (..... lei * 16%).

2.1.2. Aferent anilor 2015 și 2016, societatea XXXX SA înregistrează prin contul 1174 *“Profit nerepartizat - Elemente similare cheltuielilor”* suma de..... lei în anul 2015 și suma de..... lei în anul 2016.

Au fost solicitate explicații cu privire la aceste sume, fiind prezentate de către societate înregistrările contabile cu mențiunea că reprezintă *“corecții de amortizare licențe din anii precedenți și facturi de achiziții din ani anteriori”* înregistrate în evidența contabilă în anul curent.

Fiind cheltuieli aferente anilor precedenți, XXXSA ar fi avut obligația depunerii de declarații rectificative și includerea acestor cheltuieli la anii fiscali la care se referă.

În mod eronat din calculul profitului impozabil, în anul 2015 a fost scăzută suma de..... lei, iar în anul 2016 suma de..... lei.

S-a anexat în copie Registrul de evidență fiscală aferent anilor 2015 și 2016 (anexa nr.4).

Având în vedere acest aspect, inspectia fiscală constată că XXXX SA ar fi avut obligația de a înregistra aceste cheltuieli la perioada la care se referă, suma totală de lei (..... lei +..... lei) este nedeductibilă fiscal și a fost luată în calculul profitului impozat de societate.

În temeiul art. 19, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 inspectia fiscală a procedat la recalcularea profitului impozat pe fiecare an fiscal, stabilind o **baza**

suplimentara totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (..... lei * 16%).

2.1.3. Aferent perioadei mai 2018 - decembrie 2019, societatea XX SA a inregistrat prin contul 6811.01 *“Cheltuieli cu amortizarea”* la punctul de lucru de la XXX, jud. XX suma totala de lei in conditiile in care la acest punct de lucru nu s-a mai desfasurat activitate economica incepand cu luna mai 2018.

Cheltuiala cu amortizarea activelor detinute de societate la XXX, jud. XX a fost considerata deductibila fiscal.

Avand in vedere acest aspect, inspectia fiscala constata ca XXX SA ar fi avut obligatia sa considere aceste cheltuieli ca nedeductibile fiscal si sa fie luate in calculul profitului impozdat de societate.

În anexa nr. 6 sunt prezentate amortizarile lunare centralizate pe punctul de lucru XX, jud. XX care au fost inregistrate de societate ca deductibile fiscal.

Conform prevederilor art. 28 alin.2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care prevede ca *“Mijlocul fix amortizeaza orice imobilizare corporala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:*

a)este detinut si utilizat în productia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat

tertilor sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilita prin hotărâre a Guvernului, la data intrării

în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

În temeiul art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 28 alin.2 lit.a) din Legea nr. 227/2015, inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o **bază suplimentara totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de.....lei (..... lei * 16%).**

2.1.4. Aferent perioadei anilor 2015 - 2019, societatea XXX SA caseaza o serie de mijloace fixe detinute în patrimoniu.

Pentru justificarea casarilor societatea a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala procesele verbale de casare.

Urmare analizarii dosarelor de mijloace fixe, controlul a constatat că din totalul casarilor in suma de lei, o parte au fost scoase din functiune (casate) inainte de durata normata de amortizare, iar cheltuiala ramasa neamortizată in suma totala de lei a fost considerata deductibilă fiscal la calculul profitului impoz(anexa nr.7).

Conform prevederilor art. 24 alin.15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determina fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală.”

Conform punctului 71⁶ din Normele de aplicare a Codului fiscal:

„În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului”.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale, au fost solicitate reprezentanților legali ai societății documente justificative privind valorificarea părților componente rezultate.

Menționăm că societatea a prezentat un centralizator al facturilor emise pe fiecare an fiscal pentru vânzarea fierului vechi, dar echipa de inspectie fiscală nu a putut identifica din aceste facturi la care mijloace fixe casate se referă.

Având în vedere acest aspect, inspectia fiscală constată că XXXXSA X ar fi avut obligația să considere aceste cheltuieli în suma totală de lei ca nedeductibile fiscal și să fie luate în calculul profitului impozdat de societate.

În temeiul art. 19, alin. (1) coroborat cu art. 24 alin.15, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 19 alin.1 coroborat cu art.28 alin.15 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, inspectia fiscală a procedat la recalcularea profitului impozat pe fiecare an fiscal și a stabilit o **baza suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de..... lei (..... lei * 16%).**

2.1.5. Aferent anului 2018, societatea XXXX SA , în baza unui număr de trei contracte de cesiune acțiuni încheiate la data de 09.05.2018 și 17.09.2018, cesionează un număr de acțiuni reprezentând 9,65% din totalul acțiunilor deținute la societatea XX SA

Valoarea contabilă a acțiunilor este în suma totală de lei și au fost achiziționate în luna decembrie 2014.

Acțiunile au fost cesionate la valoarea de lei ca urmare a Raportului de evaluare pentru estimarea valorii de piață a acțiunilor la SC(anexa nr. 8)

Raportul de evaluare a fost efectuat de SC XX S.R.L. X la data de 17.04.2018.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziție de societate, echipa de inspectie fiscală a constatat că în luna martie 2015, pentru XXX SA X a fost întocmit un Raport de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor conform prevederilor art. 3 din Legea nr. 151/2014 în condițiile art. 134 din Legea nr. 31/1990 și a regulamentului ASF nr. 17/2014 de către SC XXXS.R.L.XX - expert ANEVAR (autorizația).

În cadrul Raportului de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor, la capitolul 3.3.4 *“Evaluarea imobilizărilor financiare”* se menționează următoarele: *“La societatea XX SA deține un număr de acțiuni reprezentând 9,65% din totalul acțiunilor care au fost dobândite prin fuziunea cu SC YYY SA la o valoare de achiziție de lei/actiune.*

Conform Bursei de valori valoarea acțiunii este de lei, fapt pentru care am ținut cont în evaluarea activelor financiare”.

Astfel, valoarea reevaluată a acțiunilor a fost în sumă totală de lei în luna martie 2015.

Organele fiscale menționează că, începând cu luna septembrie 2015, societatea YYYY SA nu a mai fost cotată la bursă, fiind o societate închisă.

Conform declarațiilor verbale ale conducerii societății, nu au fost efectuate alte Rapoarte de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor la societatea XXXXSA .

De asemenea, organele fiscale au constatat că plusul de valoare al acțiunilor deținute la societatea YYY SA nu a fost înregistrat în evidența contabilă,

valoarea actiunilor pe toata perioada si pana la cesionare a ramas inregistrata la pretul de achizitie de lei.

Avand in vedere acest aspect, inspectia fiscala constata ca XXXSA ar fi avut obligatia sa înregistreze plusul de valoare în evidenta contabila si sa cedeze actiunile cel putin la valoarea reevaluată în anul 2015.

În prevederile art. 11 alin. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se specifica urmatoarele:

“În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Conform prevederilor punctului 27 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: „Metoda prețului de revânzare:

În cazul acestei metode prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț (prețul de revânzare) este apoi redus cu o marjă brută corespunzătoare (marja prețului de revânzare), reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului încearcă să își acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate (luând în considerare activele utilizate și riscul asumat) și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între entități afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei brute și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare, pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile.

La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

a) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb și inflația;

b) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

c) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

De regulă, metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care cel care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile mai sunt prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată.”

În temeiul art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 11 alin.2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal si a stabilit o baza suplimentara totala de lei (..... lei - lei) cu un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (..... lei * 16%).

2.1.6. Aferent perioadei anilor 2015 - 2017, în baza documentelor prezentate și a fisei de cont 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terti”, organele de control au constatat ca societatea a înregistrat în contabilitate o serie de facturi - prezentate în detaliu în solicitarea de informații - anexa nr.10 reprezentând diverse prestări de servicii (închirieri/prestații cu utilaje, lucrări de construcții, rapoartări contabile,s.a) care nu aveau anexate documente care să justifice prestațiile efectuate, respectiv: contracte, obiectivul/locatia unde au fost efectuate, situatii de lucrari, rapoarte de activitate, foi de parcurs, Fise de activitate pentru utilaje, procese verbale de receptie, devize, dupa caz- refacturari, orice alte documnte care sa justifice efectuarea acestora in folosul societatii si al realizarii de operatiuni impozabile.

Astfel, pentru stabilirea stării de fapt, prin solicitarea de informații înregistrată la societate sub nr..... din data de 25.11.2020, au fost solicitate precizări, explicații și prezentarea tuturor documentele care să justifice efectuarea prestațiilor, scopul pentru care au fost efectuate și justificarea utilizării acestora pentru societate și operațiunile sale impozabile.

Urmare solicitării, pentru o parte din aceste facturi, în suma totală de lei, societatea nu a putut prezenta în timpul controlului documente care să justifice efectuarea acestora în folosul societății și realizării de operațiuni impozabile.

Este vorba de următoarele facturi aferent carora societatea a înregistrat ca deductibile fiscal următoarele cheltuieli cu serviciile:

a) - pentru serviciile reprezentând prestații cu utilaje de construcții facturate de către YYYYSA-..... :

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabilă, reprezentând prestații 72 ore cu utilajul excavator cat.320 conform decont

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabilă reprezentând prestații 103 ore cu utilajul excavator cat.330-ind.249-52 conform decont

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabilă, reprezentând refacturare reparatii utilaje, fara a se preciza care au fost aceste utilajele si fara a se face dovada ca acestea au fost inchiriate societatiiSA-..... in baza contractului nr.....;

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila reprezentand prestatii 28 ore cu utilajul cilindru compactor dynapac conform decont
 - din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila reprezentand prestatii 39 ore cu utilajul cilindru compactor dynapac conform decont
 - din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila reprezentand prestatii 5 ore cu utilajul cilindru compactor conform decont
- b) servicii facturate de catre cu factura nr. in valoare de lei reprezentand reparatii utilaje ;

Conform devizului anexat facturii, se precizeaza ca loc de desfasurare a prestatiei „*santierr*”.

Avand in vedere ca nu au fost prezentate alte documente din care sa rezulte daca aceste utilaje au fost utilizate pentru obiectivele detinute de societate sau pentru prestatii efectuate in folosul altor societati (caz in care serviciile trebuiau refacturate), cheltuiala dedusa în aceste conditii este nedeductibila fiscal, nefiind aferenta operatiunilor impozabile ale societatii conform prevederilor art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal.

In temeiul art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 19 alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o **baza suplimentară totala de lei cu un impozit pe profit suplimentar in suma de lei** (.....lei * 16%).

2.1.7. Aferent perioadei 2018 - 2019, in baza documentelor prezentate si a fisei de cont 6028 „*Cheltuieli privind alte materiale consumabile*”, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate un numar de 3 (trei) facturi fiscale in suma totala de lei reprezentand achizitii de materiale, facturi care sunt emise pe alt cod fiscal, nu pe cel al societatii XXXSA- dupa cum urmeaza:

- factura nr..... emisa de SC XX S.R.L. , jud. pe codul fiscal:, in suma de lei. ;
- factura nr..... emisa de SC XXX SA pe codul fiscal:, in suma de lei;
- factura nr. emisa de SC XXXX S.R.L. jud. pe codul fiscal:, in suma de lei;

Avand in vedere ca nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca aceste facturi au fost corectate, cheltuiala dedusa in aceste conditii este nedeductibila fiscal, facturile prezentate pe parcursul inspectiei fiscale neindeplinind conditia de document justificativ pentru societatea XXX SA conform prevederilor art. 319 alin.(20) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

In temeiul art. 19, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o **baza suplimentara totala de lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei** (..... lei * 16%).

2.1.8. Aferent perioadei anilor ianuarie 2015 - decembrie 2019, in baza documentelor prezentate si a fisei de cont 628 „*Cheltuieli cu servicii executate de terti*”, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate o serie de facturi in suma totala de lei, emise de XX S.R.L., reprezentand prestari de servicii conform contractului nr.....

Situatia acestor facturi este prezentată în detaliu în Anexa nr. 9 - Fișa furnizorului XXS.R.L. .

Conform contractului nr., societatea XXX S.R.L. este reprezentata de dl. XXX Pe facturi este in scris generic -Servicii conform contract. Facturile fiscale au fost intocmite de catre d.na XXX.

Din documentele prezentate controlului, de societate, respectiv contractul de prestari servicii nr. care are in anexa un numar de 20 acte aditionale (anexate in copie), nu au fost constatate devize, situatii de lucrari sau alte rapoarte de lucru prin care sa fie justificat in ce au constat aceste servicii locul si data unde au fost efectuate, avand in vedere faptul ca in contract este prevazut ca si obiect al contractului servicii in domeniul contabilitatii financiare si de gestiune (întocmirea balanței de verificare, efectuarea raportărilor către organele abilitate, efectuarea raportărilor catre grup).

Astfel, pentru stabilirea starii de fapt, prin solicitarea de informatii inregistrata la societate sub nr....., au fost solicitate precizări, explicații si prezentarea tuturor documentele care sa justifice efectuarea prestațiilor, scopul pentru care au fost efectuate si justificarea utilizarii acestora pentru societate si operatiunile sale impozabile .

Din explicatiile oferite prin Adresa de raspuns nr.(anexa nr.11), rezultă ca:

"Societatea XXX SA a detasat personal catre societatea XXS.R.L. Xcare a intocmit evidenta contabila pana la raportare de bilant. Prestarea de servicii a fost efectuata cu personal angajat XXX SA si detasat la societatea XXX S.R.L. Detasarea nu a presupus schimbarea contractelor de munca pe societatea XXX S.R.L. Tariful prestarii de servicii a cuprins contributiile salariale plus impozitul pe venit al societatii XXX S.R.L. Documentele care justifica prestarea de servicii sunt documentele contabile intocmite si prezentate la control."

Echipe de inspectie fiscala a solicitat fisa furnizorului XXXS.R.L. X pe toata perioada, respectiv 01.01.2015- 31.12.2019, precum si statele de plata ale societatii XXXXX SA .

Urmare analizarii documentelor puse la dispozitie, echipa de inspectie fiscala a constatat ca atat dl.....XX, cat si sotia - dna XXX au fost salariatii societatii XXXX SA in functiile de director economic, respectiv sef serviciu birou financiar/contabilitate.

Tinand cont de faptul ca societatea are constituit departament contabil, iar la punctele de lucru are personal angajat care conduce evidenta primara, echipa de inspectie fiscala constata ca aceste servicii facturate de XX S.R.L. nu se justifica ca efectuate in folosul activitatii societății.

Astfel, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

"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."

În temeiul art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o **baza suplimentară totala de lei cu un impozit pe profit suplimentar in suma de lei (..... lei * 16%).**

În baza art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

„Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale revine contribuabilului, conform prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu valabilitate de la data de 01.01.2016.

De asemenea, conform art. 6 alin.(1) si (2) din Legea Contabilităţii nr. 82/1991 actualizată:

”Orice operaţiune 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.

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

Consecinta fiscala aferenta deficientelor prezentate la pct.1 - 8 a fost stabilirea unei baze impozabile suplimentare in suma delei, centralizata in Situatiia Anexa nr.12 cu care a fost influentat si recalculat pe fiecare an in parte rezultatul fiscal al societatii, fiind calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

Sinteza sumelor stabilite suplimentar cu privire la impozitul pe profit in perioada 01.01.2014 - 31.12.2019,comparativ cu rezultatul fiscal stabilit si declarat de contribuabil:

An	Rezultat societate	Impozit declarat	Impoz	Profit suplimentar	Imp profit 2015	fiscal
				suplim	
.....				
2016		
2017		
2018		
2019		
Total:			

2. 2. Cu privire la TVA deductibilă

Urmare inspectiei fiscale efectuate au fost constatate urmatoarele deficiente în ceea ce priveste TVA dedusă de societate:

2.2.1. În baza documentelor prezentate organelor de control si a fisei de cont 628,, *Cheltuieli cu servicii executate de terti*”, organele de control au constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate si a dedus TVA in suma de lei avand la baza un numar de 28 facturi, asa cum sunt prezentate centralizat în Anexa nr.15, reprezentand diverse prestari de servicii (inchirieri/prestatii cu utilaje, lucrari de constructii, expertiza, estetizare exterioara, s.a) care nu aveau anexate documente care sa justifice prestatiile efectuate, respectiv: contracte, obiectivul/locatia unde au fost efectuate, situatii de lucrari, rapoarte de activitate, foi de parcurs, Fise de activitate pentru utilaje, procese verbale de receptie, devize, dupa caz-refacturari, orice alte documente care sa justifice efectuarea acestora in folosul societati si al realizarii de operatiuni taxabile. .

Astfel, pentru stabilirea starii de fapt, Adresa inregistrată la societate sub nr., Anexa nr.10, au fost solicitate reprezentantilor societatii precizari, explicatii si prezentarea tuturor documentele care sa justifice efectuarea prestatiilor, scopul pentru care au fost efectuate si justificarea utilizarii acestora pentru societate si operatiunile sale taxabile .

Urmare solicitarii, conform documentelor anexate la raspunsul solicitarii, prezentat organelor de control in data de 14.12.2020, Anexa nr. 11 pentru o parte din aceste facturi, reprezentand TVA dedusa in suma de..... lei (conform anexei nr.15), societatea nu a putut prezenta pana la finalizarea prezentei inspectii fiscale documente care sa justifice efectuarea acestora in folosul societatii si realizarii de operatiuni taxabile.

Este vorba de urmatoarele facturi aferent carora societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA:

a)- pentru serviciile reprezentand prestatii cu utilitaje de constructii facturate de catre YYY SA

- din factura nr., pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA, reprezentand prestatii 72 ore cu utilajul excavator cat.320 conform decont

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA reprezentand prestatii 103 ore cu utilajul excavator cat.330-ind.249-52 conform decont

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA, reprezentand refacturare reparatii utilitaje, fara a se preciza care au fost aceste utilitajele si fara a se face dovada ca acestea au fost inchiriate societatii XX SA in baza contractului nr.....;

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA reprezentand prestatii 28 ore cu utilajul cilindru compactor dynapac conform decont;

- din factura nr.....5, pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA reprezentand prestatii 39 ore cu utilajul cilindru compactor dynapac conform decont

- din factura nr....., pentru suma de lei baza impozabila si lei TVA reprezentand prestatii 5 ore cu utilajul cilindru compactor conform decont

b) servicii facturate de catre XXXS.R.L. - XX- cu factura nr. in valoare de lei baza impozabila si lei TVA reprezentand reparatii utilitaje ;

Conform devizelor anexate facturii, se precizeaza ca loc de desfasurare a prestatiei „santier” și mentiuni pe factură „lucrari in curs ZZZZZ”.

Avand in vedere ca nu au fost prezentate alte documente din care sa rezulte daca aceste utilitaje au fost utilizate pentru obiectivele detinute de societate sau pentru prestatii efectuate în folosul altor societăți (caz in care serviciile trebuiau refacturate), TVA dedusă în aceste conditii este nedeductibila fiscal, nefiind aferenta operatiunilor impozabile ale societatii.

Conform prevederilor art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada pana la 31.12.2015 si art .297 alin(4) lit. a) si b) din Legea nr. 227/2015 începand cu anul 2016, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, respectiv art. 299 alin. (1) lit. a) si b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal incepand cu data de 01.01.2016, **TVA in suma de lei nu este deductibila fiscal.**

2.2.2. Societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta urmatoarelor facturi:

- factura nr..... in valoare de lei baza impozabila si lei TVA emisa de XX S.R.L. X, avand in scris la cumparator codul de TVA,

- factura nr..... in valoare de lei baza impozabila si.....lei TVA emisa de XX SA avand in scris la cumparator societatea si codul de Tva

- factura nr..... in valoare de lei baza impozabila si lei TVA emisa de XX S.R.L., avand in scris la cumparator codul de TVA

Facturile sunt anexate la prezentul RIF ca Anexa nr.16.

Avand in vedere ca aceste facturi au fost emise pe un alt cod fiscal decat cel al societatii XXXX SA X, CUI RO, inclusiv pe alta societate in cazul facturii emise de XX SA, in conformitate cu prevederile art. 299 alin (1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, **TVA in suma de lei este nedeductibila fiscal**, neavand la baza un document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Constatarile prezentate au fost facute și în baza art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia: *„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*, organele de inspectie constata ca societatea in mod nejustificat a majorat

TVA deductibila aferenta perioadei 01.12. 2014-30.06.2020 cu suma de lei (..... lei-CF eronat+ lei servicii nejustificate).

Recapitulație privind TVA deductibilă aferentă perioadei 01.12.2014-30.06.2020:

-TVA deductibilă înregistrata de societate: lei
din care aferenta taxarii inverse lei
- TVA nedeductibila stabilita de control: lei
- TVA deductibilă stabilită de control : lei

2.3. Cu privire la TVA colectată

2.3.1. Societatea a efectuat livrari intracomunitare de bunuri, către diversi beneficiari intracomunitari.

Avand in vedere indeplinirea conditiilor de justificare a scutirii de TVA in cazul livrarilor intracomunitare, organele de control au constatat ca pentru un numar de 15 facturi în sumă totală de lei, emise in perioada 01.07.2015-05.06.2020, societatea nu deține documente de transport care sa confirme ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei si ca au ajuns pe teritoriul spatiului intracomunitar adica nu detine CMR-uri semnate si stampilate de confirmare a primirii bunurilor, respectiv nu face dovada cu cod valid de TVA in cazul clientilor (cod TVA) si(.....).

În conformitate cu prevederile art. 10 alin. (1) din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 2222/2006 privind Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevazute 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, val pana la 31.12.2015 si începând cu anul 2016 în baza art. 294 alin.(2) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal și

art.10 alin.1) din O.M.F.P nr. 103/2016, pentru livrarile intracomunitare în sumă totală de lei, organele de control au procedat la colectarea TVA in suma totala de lei aferenta livrarilor intracomunitare pentru care nu au fost prezentate documente privind justificarea aplicarii scutirii de TVA, prin aplicarea cotei legale de TVA in vigoare la data facturii.

În conformitate cu prevederile Ordinului nr. 2148/2020 din 14 iulie 2020 - privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016, articolul 1 alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(4)Prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 150 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză."

Situatia detaliată privind livrările intracomunitare aferente cărora a fost colectata TVA în sumă de lei , este prezentata în Anexa nr.18, fiind anexate totodata si facturile emise impreuna cu CMR-urile aferente-ca anexe de lucru.

2.3.2. Din analiza corelatiilor existente între suma de TVA colectată inregistrata in jurnalele de vanzari si TVA declarata in deconturile de TVA, organele de control au constatat ca in perioada supusa prezentei verificari, societatea a inregistrat in jurnalele de vânzări o TVA colectată în sumă totală de lei cu semnul minus,,- ”, pe baza de note contabile, fara a avea la baza alte documente justificative.

În deconturile de TVA, aceste sume au fost înregistrate și declarate cu semnul minus „,-“ la rândurile de regularizări.

Situația acestor sume este prezentată detaliat în Anexa nr.19 conform jurnalelor de vanzari prezentate de societate si anexate la prezentul RIF.

Din explicațiile verbale date de catre dl. XXX Sorin-Director economic al societatii incepand cu anul 2020, precum și din mențiunile inscrise in unele jurnalele de vanzari, aceste sume reprezinta ajustari aferente clientilor radiati sau aflati în faliment/reorganizare.

Conform prederilor legale privind ajustarea bazei de impozitare, respectiv art.138 lit.d) din Legea nr. 571/2003 și art. 287 lit (d), din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

„ d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească

definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.

În raport cu prevederile legale sus menționate, societatea nu a prezentat niciun document justificativ care a stat la baza efectuării acestor ajustări, respectiv:

- sentința judecătorească/încheierea de intrare(deschidere) în(a) faliment(ului) a debitorului (anterior datei de 01 ianuarie 2019); această sentință/încheiere de deschidere a falimentului nu trebuie să fie definitivă/definitivă și irevocabilă, după cum reiese din prevederile Codului Fiscal; acest atribut este vald doar în cazul hotărârilor prin care se dispune închiderea falimentului,

- facturile generatoare ale creanței ce va face obiectul ajustării,
- demersurile întreprinse pentru recuperarea creanțelor,
- dovada ca acestea sunt certe și licite

Totodată, pentru justificare, societatea trebuia să emită facturi cu semnul minus aferentă sumelor care fac obiectul ajustării bazei de impozitare și implicit a TVA colectată (se scrie minus la cantitate, plus la preț, minus la valoarea fără TVA, minus la valoarea TVA-ului și minus la totalul facturii). Pe factură se face trimitere la facturile inițiale emise de către debitorul în faliment sau reorganizare și se va înscrie mențiunea "Ajustare bază TVA conform art. 287 lit. d) din Codul Fiscal.

Obligativitatea emiterii unei facturi rezultă din prevederile art.159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 respectiv art. 330 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 Cod fiscal, respectiv :

"(2) Corectarea documentelor

În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sal alte documente, cu valorile înscrite cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce, sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d)."

Având în vedere că până la data prezentei societatea nu a prezentat niciun document privind justificarea efectuării acestor ajustări, organele de control constată că societatea a stornat în mod nejustificat **TVA colectată în sumă de lei** fara a avea la baza documente justificative.

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului, conform prevederilor art. 73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu valabilitate de la data de 01.01.2016.

De asemenea conform art. 6 alin.(1) și (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991 actualizată: *"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. 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.”

Recapitulație privind TVA colectată aferentă perioadei 01.12.2014-30.06.2020
TVA colectată stabilită de societate: lei
din care taxare inversă: lei
TVA colectată suplimentară de control: lei
TVA colectată stabilită de control: lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

III.A. Procedura

Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. și anularea Raportului de inspecție fiscală nr. ca urmare a nerespectării dreptului la apărare a petentei.

Referitor la faptul că nu au fost respectate dispozițiile privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și nici dispozițiile privind respectarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”, iar potrivit art. 130 alin. (1) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se reține că potrivit cap. 6 *„Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”* din Anexa 2 *„Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice”* la OPANAF nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, se va prezenta *“o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare”*, precum și *“rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere*

al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal.

Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere”.

Astfel, având în vedere susținerile societății, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr., se retine că potrivit art. 130 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.”, la fila 35 din raportul de inspecție fiscală se precizează că organele de inspecție fiscală au comunicat petentei proiectul Raportului de inspecție fiscală, comunicându-i totodată și „Înștiințarea pentru discuția finală”.

Înștiințarea a fost transmisă pe posta electronică (mail) în data de 21.12.2020, comunicându-i-se că în data de 22.12.2020, ora 10.30, la sediul A.J.F.P. XX - Inspectia Fiscala din XXX, str. XX nr....., cam., județul XXX, va avea loc discuția finală cu privire la constatările organelor de control, totodată menționându-se faptul că are posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere în termenul legal de 5 zile prevăzut de art. 130 alin. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, [...]”.

Societatea a confirmat primirea acestora, tot prin e-mail.

Urmare a prelungirii stării de alertă prin Hotărârea nr. 1065/11.12.2020 care prevede că „Pe durata stării de alertă, autoritățile administrației publice centrale și locale vor lua măsuri pentru organizarea activității astfel încât să fie evitat, pe cât posibil, contactul direct între persoane, inclusiv prin utilizarea mijloacelor electronice de comunicare.” reprezentantul legal al XXX SA nu s-a prezentat pentru desfășurarea discuției finale, dar în interiorul termenului de 5 zile, respectiv la data de 30.12.2020 și-a exprimat în scris punctul de vedere prin Adresa nr., transmisă prin poștă.

Urmare discuției finale, reprezentantul legal al XXX SA și-a exprimat în scris punctul de vedere în termenul legal de 5 zile, prin Adresa nr., transmisă prin posta la aceeași dată, așa cum rezulta din recipisa oficiului postal.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organul fiscal nu a respectat dreptul la apărare al contribuabilului, prin nepermiterea accesului la informațiile care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX- Inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În drept, având în vedere dispozițiile art. 10 și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*

ART.73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”* raportat la normele incidente care reglementează obligațiile/drepturile organelor de inspecție fiscală, respectiv care guvernează inspecția fiscală, respectiv:

„ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

(...) (5) *Inspeția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

În susținerea solicitării sale, petenta face trimitere exclusiv la hotărârea CJUE în cauza Sopropo, cauza Kamino Logistics și afacerea de origine românească Ispas.

Învederăm că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei nu rezultă care ar putea fi documentele susceptibile de a nu fi fost prezentate petentei și care ar fi putut influența cuantumul sumelor stabilite suplimentar în sarcina sa.

Referitor la această jurisprudență, organul de soluționare a contestației reține că aceasta recunoaște, într-adevăr, dreptul contribuabilului de a i se comunica, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale.

Însă, așa cum reiese chiar din considerentele hotărârii CJUE dată în cauza C-298/16 Ispas invocată de contestatoare, respectarea dreptului de acces al contribuabilului la dosarul său *nu constituie o prerogativă absolută*, ci poate impune restricții legate de protecția cerințelor de confidențialitate sau de secret profesional (considerentele 35 și 36), autoritățile fiscale naționale nefiind supuse unei obligații generale de a oferi un acces integral la dosarul de care dispun și nici de a comunica din oficiu documentele și informațiile care stau la baza deciziei (considerentul 32). Inclusiv la pct. 121 din Concluziile avocatului general Michal Bobek se arată că *"nu există dreptul de a vedea întregul dosar, ci mai degrabă dreptul de acces la informațiile sau la documentele esențiale care constituie temeiul deciziei administrative"*.

Or, societatea a avut cunoștință de toate documentele pe care organele de control le-au solicitat, parte din ele au fost puse la dispoziția organelor de inspecție, altele nu au fost prezentate deoarece nu au existat.

Mai mult, contestatoarea nu a indicat în niciun fel care sunt acele dispoziții exprese din Codul de procedură fiscală care au fost încălcate de organele de inspecție fiscală prin nepunerea la dispoziție, în format fizic, a întregii documentații obținute de organele fiscale pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici nu a dovedit că i s-a produs o vătămare prin imposibilitatea exercitării dreptului la apărare, care n-ar putea fi înlăturată decât prin anularea actelor contestate, în condițiile în care i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

În ceea ce privește dreptul contestatarii de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(4) Contestatorul, intervenienții sau imputerniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Astfel, cu ocazia formării contestației, petenta a putut prezenta toate motivele de fapt și de drept și a putut depune probe noi în susținerea cauzei.

Mai mult, din actele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca societatea contestatoare a solicitat accesul la dosarul inspecției fiscale efectuate în cauza și acest fapt i-a fost refuzat.

Or, în raport de modalitatea în care și-a formulat apărarea, organul de soluționare nu poate reține că societatea contestatoare s-ar fi aflat în imposibilitatea de a înțelege natura și quantumul fiecărei dintre constatări și consecința fiscală generală.

De altfel, după cum se constată din cuprinsul contestației, organul competent să soluționeze contestația constată din cuprinsul contestației că societatea contestatoare a ales să-și formuleze cu privire la aceste aspecte apărări generice, fără a se arăta în concret de către petentă ce elemente determinante în aplicabilitatea stării de fapt fiscale nu i-au fost comunicate, de natură să îi producă o vătămare care să fie aptă să conducă la anularea acestui act administrativ.

În aceste condiții se constată ca neîntemeiată susținerea societății XXX SA în sensul că organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile procedurale referitoare la garantarea dreptului de apărare al contribuabilului și la dreptul de a fi informat pe timpul inspecției fiscale.

Față de cele anterior prezentate, întucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere**, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

III. B. Fond

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

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr., s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de..... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de lei;
- TVA în sumă de lei.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr., **referitor la fondul cauzei:**

1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar, petenta contestă punctele 4, 5 și 8 din Decizia de impunere:

* punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o baza suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei;

* punctul 5, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o baza suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei;

* punctul 8, la care organul de inspecție fiscală a stabilit o baza suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei. Petenta precizează, deși potrivit RIF s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, în explicațiile deciziei de impunere figurează greșit suma de lei ca impozit pe

profit suplimentar întrucât în cuantumul total al impozitului de plată stabilit prin decizia de impunere, a fost luată în considerare suma de lei, stabilită prin RIF.

2. Referitor la TVA, petenta contestă punctele 3 și 4 din Decizia de impunere:

*punctul 3, la care organul de inspecție fiscală a reținut faptul că petenta a ajustat o TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei pe baza unor note contabile aferente clienților neîncasați și scoși din evidența, fără a avea la bază documente care să justifice efectuarea acestei ajustări;

* punctul 4, la care organul de inspecție fiscală a stabilit pentru o serie de livrări intracomunitare, pentru care consideră că nu există documentele necesare, o TVA colectată suplimentară în sumă totală de lei.

Petenta precizează că, din suma stabilită de organele fiscale, contestă suma e lei, aferentă punctelor 4-12 și 14-15 din tabelul indicat la anexa 18 a RIF.

III.B.1. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de lei

III.B.1.1. Referitor la baza suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, societatea XXX SA, aferent anilor 2015-2019, a casat o serie de mijloace fixe deținute în patrimoniu, din care o parte au fost scoase din funcțiune (casate) înainte de durata normată de funcționare, iar cheltuiala rămasă neamortizată a acestora a fost în sumă de lei și a fost considerată deductibilă la calculul profitului impozabil.

Pentru stabilirea situației de fapt fiscale, în temeiul art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală i-au solicitat reprezentantului contestatoarei documente justificative privind valorificarea părților componente rezultate.

Pe parcursul efectuării inspecției fiscale, societatea a prezentat un centralizator al facturilor emise pe fiecare an fiscal pentru vânzarea fierului vechi, din care echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica din aceste facturi la care mijloace fixe casate se referă („deșuri rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe”).

Organele fiscale fac mențiunea că XXX SA X își desfășoară activitatea economică în multe puncte de lucru deschise în țară, iar mijloace fixe se casează la toate punctele de lucru, din care doar o parte au fost casate înainte de durata normată de funcționare și pentru care echipa de inspecție fiscală a solicitat documente justificative.

Petenta susține că în ceea ce privește casarea mijloacelor fixe în cauză au fost încheiate procese verbale de scoatere din funcțiune, note de predare și facturi care descarcă de gestiune societatea pe care organele fiscale nu le-au luat în considerare.

La dosarul contestației, societatea anexează documente justificative în susținere: procese verbale de casare, bonuri de predare, bonuri de consum și facturi de vânzare deșeu de fier vechi, fără a se putea stabili la care mijloace fixe casate se referă.

În drept, pentru operațiunile efectuate până la 31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 24 alin.15, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art.19 alin.(1) *”Profitul impozse 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 impozse iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

-art. 24 alin.(15) *”Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală.”*

Conform punctului 71⁶ din Normele de aplicare a Codului fiscal: *„În aplicarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului”*

- pentru operațiunile efectuate după 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 28 alin.15 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art.19 alin.(1) *”Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

-art. 28 alin. (17) *„Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală, cu excepția celor prevăzute la alin. (14).”*

Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile din Codul fiscal.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, iar în cazul mijloacelor fixe scoase din gestiune prin

casare cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, legea fiscală prevede expres definiția operațiunii de casare ca fiind scoaterea din funcțiune a activului urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Din punct de vedere contabil, potrivit art. 5 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, entitățile trebuie să dezvolte politici contabile proprii care se aprobă de administratori.

Precizăm că la Cap. 2 Secțiunea 2.5. pct. 60 alin. (2) din reglementările contabile aprobate prin acest ordin sunt menționate exemple de politici contabile, respectiv:

„reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.”

De asemenea, potrivit aceluiași ordin, *„politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate”, iar acestea „trebuie elaborate având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate.”*

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare de către operatorii economici cărora le sunt incidente Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, se efectuează potrivit prevederilor acestor reglementări.

Conform pct. 242 alin. (1) și pct. 243 alin. (1) din reglementările contabile, o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, **atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.**

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

De asemenea, conform pct. 450 alin. (1) lit. a) și funcțiunii contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare” din aceleași reglementări, valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale scoase din activ reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Precizăm că, tratamentul fiscal corect depinde de date și circumstanțe reale privind regimul juridic și contabil operațiunilor astfel că, în baza cadrului legal invocat mai sus, subliniem pe de o parte că aplicarea regulilor fiscale se află în strânsă legătură cu cele contabile, regulile fiscale având la bază încadrarea dată potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și pe de altă parte cheltuielile sunt deduc-tibile la determinarea rezultatului fiscal dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare și inclusiv cheltu-

ielile cu amortizarea fiscală a mijloacelor fixe înregistrate de către contribuabili potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Conform cadrului legal invocat mai sus:

- cheltuielile înregistrate la casarea unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice dacă niciun **beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară a mijlocului fix și dacă scoaterea din funcțiune a activului respectiv este urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului ;**

- în cazul cheltuielilor care implică operațiuni de scoatere din funcțiune a unui activ care nu poate fi valorificat întrucât trebuie asigurată securitatea, acestea pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal dacă acestea sunt generate ca urmare a respectării prevederilor dintr-un act normativ în vigoare.

Din punct de vedere contabil, casarea este o modalitate de ieșire din gestiune a imobilizărilor, în momentul în care acestea nu mai sunt utilizabile.

În situația în care societatea scoate din evidență o componentă a imobilizării corporale, aceasta scoate din evidență valoarea contabilă a acesteia, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

Din punct de vedere fiscal, casarea reprezintă operațiunea de scoatere din funcțiune a imobilizărilor, dacă este urmată de dezmembrarea acestora și valorificarea părților componente rezultate (fie prin vânzare în unități specializate, fie prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului).

Conform prevederilor art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Articolul 7

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării ori transformării sau al lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

(2) Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

(2¹) În cazul în care în perioada inventarierii efectuate la finele anului intervin situații speciale constând în schimbări ale sediilor și/sau ale spațiilor de depozitare ale bunurilor aflate în patrimoniul, inclusiv în administrarea instituțiilor publice, ordonatorii de credite pot aproba ca, pentru bunurile existente în sediile și/sau în spațiile de depozitare respective, să se cuprindă în registrul-inventar valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere ale anului anterior, actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri până la finele perioadei de raportare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(2²)Prevederile alin. (2¹) nu se aplică în cazul reorganizărilor instituțiilor publice, potrivit legii. Ordonatorii de credite vor cuprinde în raportul de analiză pe bază de bilanț ce însoțește situațiile financiare anuale informații cu privire la motivele care au generat efectuarea inventarierii în condițiile alin. (2¹).

(3)Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”

Conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, entitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii o dată pe an.

În cursul derulării procesului de inventariere, în situația în care comisia de inventariere constată că unele bunuri inventariate prezintă un grad avansat de uzură (fizică și/sau morală) și nu pot primi o altă destinație ori utilizare sau nu mai sunt întrebuințate, iar costul reparării sau modernizării depășește valoarea de înlocuire a mijlocului fix și au durata normală de funcționare depășită sau sunt dezmembrate și distruse, propune în procesul-verbal privind rezultatele inventarierii:

- ☒ scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe;
- ☒ scoaterea din uz a obiectelor de inventar;
- ☒ declasarea sau casarea unor stocuri.

Procedura privind operațiunea de casare stabilește un set de reguli, operațiuni unitare și responsabilități în procesul de casare a mijloacelor fixe/bunurilor de natura obiectelor de inventar din cadrul societății.

Operațiunea de declasare a mijloacelor fixe, a obiectelor de inventar și a stocurilor se poate iniția ca urmare:

- a operațiunii de inventariere efectuată în conformitate cu prevederile legale (în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii);
- fie în baza unei documentații bine fundamentată.

Pe baza inventarierii patrimoniului:

- se întocmește decizia de inventariere și graficul aferent, urmate de inventarierea efectivă a mijloacelor fixe/obiectelor de inventar;
- din listele de inventariere și din procesul-verbal privind rezultatele inventarierii va trebui să reiasă situația bunurilor respective (denumire, cantitate, preț unitar, motivele pentru care este necesară scoaterea lor din gestiune).

Aceste documente se vor prezenta conducerii entității, care decide asupra modului de valorificare a rezultatelor inventarierii.

Pe bază de documentații fundamentate, se întocmesc următoarele documente:

- notă privind starea tehnică a mijlocului fix propus a fi scos din funcțiune;
- devizul estimativ al reparației capitale;
- actul constatator al avariei;
- avize;
- notă justificativă privind descrierea degradării bunurilor materiale;
- specificația bunurilor materiale propuse pentru declasare etc.

Casarea mijloacelor fixe se execută, de regulă, la entitatea în a cărei evidență sunt bunurile respective.

Operațiunile de dezmembrare, demontare, desfacere, tăiere, spargere, ardere și alte modalități de casare a mijloacelor fixe/bunurilor materiale de natura obiectelor de inventar se fac astfel încât obiectul să își piardă forma inițială, cu excepția ansamblurilor, subansamblurilor, pieselor componente și materialelor re folosibile, la care se asigură recuperarea integrală.

Ansamblurile, subansamblurile, piesele de schimb sau alte materiale re folosibile rezultate în urma operațiunii de casare se identifică, iar cantitatea se stabilește prin cântărire, numărare, măsurare, după caz.

Materialele care nu se pot valorifica sau folosi în cadrul societății ori care nu se pot transfera către alte entități se distrug. Această operațiune se consemnează în procesul-verbal încheiat de comisia de casare.

Rezultatul operațiunii de casare se consemnează într-un proces-verbal semnat de membrii comisiei de casare.

Dosarul casării va trebui să conțină următoarele documente:

⊗ Decizia de numire a comisiei de analiză și avizare pentru scoaterea din funcțiune/declasarea bunurilor materiale;

⊗ Decizia de numire a comisiei de casare;

⊗ Procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe;

⊗ Procesul-verbal privind constatările și concluziile comisiei de casare a mijloacelor fixe și a bunurilor de natura obiectelor de inventar;

⊗ Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/declasare a bunurilor materiale de natura obiectelor de inventar (prevăzut de OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cod 14-2-3/aA);

⊗ Documente justificative de valorificare, transmitere fără plată pentru bunurile aflate în stare de funcționare, negații de transfer fără plată;

⊗ Alte documente prevăzute de dispozițiile legale.

Casarea se operează în **Fișa mijlocului fix/obiectelor de inventar în folosință** (prevăzut de OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cod 14-3-9) și în **Registrul numerelor de inventar** (prevăzut de OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, cod 14-2-1).

Bunurile, materialele sau piesele care nu au putut fi valorificate prin vânzare directă sau ca materiale re folosibile vor fi distruse, sens în care se va încheia un proces-verbal de distrugere, semnat de comisia de casare, avizat de direcția financiar-contabilă și aprobat de organele de conducere a societății.

Operațiunea de casare se finalizează prin scăderea din evidența contabilă a mijloacelor fixe/bunurilor materiale de natura obiectelor de inventar respective.

Scăderea bunurilor materiale casate și a materialelor consumate cu ocazia dezmembrării și distrugerii se operează în evidența contabilă pe baza procesului-verbal de casare la valoarea contabilă.

Încidente speței sunt și prevederile art. 6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportată la momentul luării deciziei (...)”;

Astfel, se reţine că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor şi evidenţelor contabile ale contribuabilului şi alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date şi informaţii aflate în orice mediu de stocare, precum şi alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informaţii de la terţi respectiv efectuarea de controale curente şi de constatări la faţa locului, precum şi faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparţine tot organelor de inspecţie fiscală.

- **Art. 58 alin. (1) şi (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, conform căruia:**

„art. 58 Obligaţia de a furniza informaţii

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligaţia de a furniza organului fiscal informaţiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În acelaşi scop, organul fiscal are dreptul să solicite informaţii şi altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligaţia de a furniza informaţiile solicitate. Informaţiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate şi de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informaţiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informaţiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale şi documentele care susţin informaţiile furnizate.”

Se reţine deci că prevederile Codului de procedură fiscală nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabilul controlat doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislaţia fiscală şi contabilă, ci precizează că **plătitorul/contribuabilul are obligaţia să pună la dispoziţie organului fiscal registre, evidenţe, documente de afaceri şi orice alte înscrisuri şi să furnizeze organului fiscal informaţiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.**

Faţă de prevederile legale de mai sus, se reţine că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfăşurării activităţii economice.

Aceste dispoziţii legale stabilesc condiţia generală de acordare a deductibilităţii cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfăşurării activităţii economice.

Mai mult, scopul desfăşurării activităţii economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul iniţial, fie la concordanţa dintre scop şi rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activităţii depuse poate satisface scopul desfăşurării activităţii economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obţinerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale şi imateriale şi

rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate cu casarea unui mijloc fix la valoarea de intrare incomplet amortizată este deductibilă numai dacă se face dovada că bunurile obținute din dezmembrarea acestuia, au fost valorificate prin unități specializate sau prin folosire în activitatea curentă a societății, **ori în cazul de față petenta nu a făcut dovada cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, a scoaterii din folosință a bunurilor obținute din dezmembrarea acestor mijloace fixe și a valorificării părților componente obținute la dezmembrare.**

Mai mult, în procesele verbale întocmite la scoaterea din funcțiune/casarea acestor active nu sunt consemnate modalitățile de casare, procesele tehnice de scoatere din funcțiune (demontare, tăiere, compactare, etc.) și nu s-a făcut dovada că aceste active (în întregime, pe părți componente sau sub formă de deșeuri rezultate din casare) au fost scoase din circuitul economic.

Petenta are obligația deținerii documentelor prin care să poată fi identificat același mijloc fix, atât în documentele de casare, cât și în documentele cu bunurile rezultate din dezmembrare și cele de valorificare a acestora.

Deși la dosarul contestației petenta a anexat procese verbale de scoatere din funcțiune (de dezmembrare) a mijloacelor fixe, facturi de vânzare a deșeurilor rezultate din vânzarea mijloacelor fixe casate, centralizatoare ale proceselor verbale, centralizatoare ale facturilor emise pentru vânzarea fierului vechi, acestea nu justifică susținerea petentei deoarece în facturile fiscale este specificat **doar generic „deșeu fier vechi”, fără a se putea identifica dacă în fapt a fost vândut fier vechi valorificat din mijloacele fixe neamortizate integral sau din mijloacele fixe amortizate integral.**

Învederăm că petenta nu a transmis documente din care să rezulte că, comisia de inventariere a constatat că mijloacele fixe casate înaintea amortizării integrale prezintă un grad avansat de uzură (fizică și/sau morală) și nu pot primi o altă destinație ori utilizare sau nu mai sunt întrebuințate, iar costul reparării sau modernizării depășește valoarea de înlocuire a mijlocului fix și au durata normală de funcționare depășită sau sunt dezmembrate și distruse. La dosarul cauzei nu au fost anexate de petentă listele de inventariere și din procesele-verbale privind rezultatele inventarierilor anterioare din care să reiasă situația bunurilor respective (denumire, cantitate, preț unitar, motivele pentru este necesară scoaterea lor din gestiune).

De asemenea, petenta nu a transmis Procesul-verbal privind constatările și concluziile comisiei de casare a mijloacelor fixe, din care să rezulte situația bunurilor respective (denumire, cantitate, preț unitar, motivele pentru este necesară scoaterea lor din gestiune).

Organele de inspecție și-au exercitat dreptul de apreciere conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, fiind îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe soluția legală, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza, raportat la momentul luării unei decizii.

Legiuitorul a definit casarea ca fiind o „*operație de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului*”, petenta conform documentelor existente la dosarul cauzei limitându-se doar la prezentarea Proceselor verbale de scoatere din funcțiune/casare, fără a deține alte documente din care să rezulte îndeplinirea operațiilor precizate de legiuitor ulterior casării propriu - zise (note de recepție cu părțile componente rezultate din dezmembrarea fiecărui mijloc fix casat în vederea valorificării lor și documente de valorificare a bunurilor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe casate).

În speță, organele de inspecție au procedat la calcularea diferenței de impozit pe profit în sumă de lei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că nu au putut identifica mijloacele fixe casate, individualizate pe feluri de mijloace fixe, pentru a stabili starea de fapt.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de lei, fără sa prezinte însă documente care să certifice cele afirmate de aceasta.

În susținerea contestației, petenta nu a depus niciun document probant care să modifice starea de fapt, desi la dosarul contestației, societatea anexează documente justificative în susținere: procese verbale de casare, bonuri de predare, bonuri de consum și facturi de vânzare unde este specificat generic: **deșeu de fier vechi, fără a se putea stabili la care mijloace fixe casate se referă.**

Chiar dacă susține că a procedat la vanzarea fierului vechi, din actele aflate la dosarul cauzei nu rezulta ca **facturile fiscale pe care este specificat doar generic „deșeu fier vechi” nu sunt aferente doar fierului vechi rezultat din mijloacele fixe amortizate integral și, în plus, din actele aflate la dosarul cauzei, nu rezultă că mijloacele fixe neamortizate integral nu pot primi o altă destinație ori utilizare sau nu mai sunt întrebuintate, iar costul reparării sau modernizării depășește valoarea de înlocuire a mijlocului fix și au durata normală de funcționare depășită sau sunt dezmembrate și distruse.**

În speță, sunt incidente și prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Din normele legale mai sus prezentate se reține ca acesta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nedepunând mijloace de probă noi.

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspectia fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei.

III.B.1.2. Referitor la baza suplimentară totală de lei, cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată, iar organele de inspecție fiscală au avut în vedere pretul de piață stabilit de către un evaluator membru ANEVAR, în baza unui raport de evaluare.

În fapt, societatea XXXSA, în baza unui număr de trei Contracte de cesiune acțiuni încheiate la data de 09.05.2018 și 17.09.2018, cesionează un număr de acțiuni reprezentând 9,65% din totalul acțiunilor deținute la societatea YYYY SA, societate afiliată.

Valoarea contabilă a acțiunilor este în sumă totală de lei și au fost achiziționate în luna decembrie 2014.

Deși societatea XXX SA a mai efectuat în luna martie 2015 o evaluare prin Raportul de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor conform prevederilor art. 3 din Legea nr. 151/2014 în condițiile art. 134 din Legea nr. 31/1990 și a Regulamentului ASF nr. 17/2014 de către societatea XXX SRL - expert ANEVAR. (autorizația 0303), această evaluare nu a fost înregistrată în contabilitate.

În cadrul Raportului de evaluare pentru estimarea valorii acțiunilor, la capitolul 3.3.4 “Evaluarea imobilizărilor financiare” se menționează următoarele: “La societatea YYY SA detine un număr de acțiuni reprezentând 9,65% din totalul acțiunilor care au fost dobândite prin fuziunea cu SC XX SAla o

valoare de achiziție de lei/actiune. Conform Bursei de valori valoarea actiunii este de lei, fapt pentru care am tinut cont in evaluarea activelor financiare”.

Astfel, valoarea reevaluată a acțiunilor a fost în suma totală de lei în luna martie 2015, un plus de valoare în sumă de lei. Acest plus de valoare nu a fost înregistrat în evidența contabilă, valoarea acțiunilor pe toată perioada și până la cesionare a rămas înregistrată la prețul de achiziție de lei.

Acțiunile au fost cesionate la valoarea de lei ca urmare a Raportului de evaluare pentru estimarea valorii de piață a acțiunilor la SC YY SA (anexa nr. 8 la RIF) și nu la prețul de lei, valoare rezultată în urma evaluării din 2015, valoare ce trebuia înregistrată în evidența contabilă așa cum susțin organele de inspecție fiscală.

Raportul de evaluare a fost efectuat de XX SRL X la data de 17.04.2018.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că această constatare a organului fiscal este neîntemeiată, precizând în contestație următoarele motive:

a) societatea XXX SA, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1802/2014, nu a avut obligația înregistrării în contabilitate a rezultatelor raportului de evaluare din martie 2015 adică a "plusului de valoare" de care se vorbește în Raportul de inspecție fiscală;

b) prețul de vânzare al acțiunilor în mai și septembrie 2018 este superior valorii de achiziție și este conform raportului de evaluare din 17.04.2018.

În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

-Art. 6 alin.(1) și (2) din **Legea contabilității nr. 82/1999, republicată cu modificările și completările ulterioare**, conform caruia:

“(1) Orice operațiune 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.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că potrivit reglementărilor contabile emise în baza Legii contabilității nr.82/1991, lege care prevede că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

- art. 19 alin. (1) coroborat cu art. 11 alin. 2 din **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal** :

- art.19 alin.(1) *”Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

-art 11 alin. 4 din **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare,se specifica urmatoarele:

„(4)Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor punctului 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„Metoda prețului de revânzare:

(...)c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate, luând în considerare activele utilizate și riscul asumat, și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

(i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt ne semnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată;

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale [...]. Codul fiscal stipulează obligativitatea elaborării dosarului la cerere, de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate, pentru a demonstra că prețurile sunt prețuri de piață comparate cu prețurile produselor și serviciilor cu aceleași caracteristici.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

La înregistrarea în contabilitate se vor avea în vedere prevederile pct. 440 - 441 din reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014: „440. - În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

441. - (1) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vandute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul detinerii în proprietate a acestora și nici nu mai detine controlul efectiv asupra lor;

c) **marimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;**

d) este probca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) **costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”**

Principalele aspecte pe care trebuie avute în vedere la tranzacțiile între societăți afiliate sunt:

- tranzacțiile între părți afiliate se realizează la prețul de piață, respectând principiul valorii de piață;

- preț de piață înseamnă suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială (pct. 32 al art. 7 din Codul fiscal) și este stabilit de către un evaluator membru ANEVAR, în baza unui raport de evaluare;

- principiul valorii de piață - atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător. (pct. 33 al art. 7 din Codul fiscal).

Contrar, celor susținute de petentă că „societatea XXX SA, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 1802/2014 nu a avut obligația înregistrării în contabilitate a rezultatelor raportului de evaluare din martie 2015 adică a „plusului de valoare” de care se vorbește în Raportul de inspecție fiscală...”, la vânzarea acțiunilor către societatea afiliată a ținut seama de cel de-al doilea Raport de evaluare, dar nu a luat în considerare și prevederile legale privind vânzarea acțiunilor între persoanele afiliate.

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei.

III.B.1.3. Referitor la baza suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, societatea XXX SA, în calitate de beneficiar, a încheiat cu societatea SRL, prestator, contractul nr....., reprezentând prestări servicii.

Pe parcursul efectuării inspecției fiscale, societatea nu a prezentat situații de lucru care să justifice prestatările de servicii efectuate de societatea SRL.

În temeiul art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală i-au solicitat reprezentantului contestatoarei explicații scrise.

Prin solicitarea de informații înregistrată la societate sub nr....., au fost solicitate precizări, explicații și prezentarea tuturor documentelor care să justifice efectuarea prestațiilor, scopul pentru care au fost efectuate și justificarea utilizării acestora pentru societate și operațiunile sale impozabile.

Din explicațiile oferite prin Adresa de răspuns nr., date în data de 11.12.2020, pct.4 lit.k) rezultă că:

"societatea XXX SA a detașat personal către societatea XX SRL care a întocmit evidența contabilă până la raportare de bilanț. Prestarea de servicii a fost efectuată cu personal angajat la XXXXX SA și detașat la XXXSRL . Detasarea nu a presupus schimbarea contractelor de muncă pe XX SRL . Tariful prestării de servicii a cuprins contribuțiile salariale plus impozitul pe venit al societății XX SRL. Documentele care justifică prestarea de servicii sunt documentele contabile întocmite și prezentate la control."

Urmare analizării documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că atât dl. XXX, cât și soția - dna XX , au fost salariații societății XXX SA în funcțiile de director economic, respectiv șef serviciu birou financiar/contabilitate.

Ținând cont de faptul că societatea are constituit departament contabil, iar la punctele de lucru are personal angajat care conduce evidența primară, echipa de inspecție fiscală constată că aceste servicii facturate de XX SRL nu se justifică ca efectuate în folosul activității societății.

În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

-art. 21 alin. 4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

"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."

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

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...]."

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță,

asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii 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 de mai sus, se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul activității economice, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile 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 serviciilor achiziționate.**

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, 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 contribuabilului (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.

Organele de inspecție și-au exercitat dreptul de apreciere conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, fiind îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe soluția legală, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza, raportat la momentul luării unei decizii.

În speță, organele de inspecție au procedat la calcularea diferenței de impozit pe profit în sumă de lei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- petenta nu a justificat necesitatea și realitatea serviciilor efectuate de XX SRL;
- nu a prezentat documentele justificative, devize, situații de lucrări, etc. pentru lucrările efectuate;
- deși la dosarul contestației, societatea anexează situații de lucrări aferente facturilor emise de SRL, echipa de inspecție fiscală prin Adresa nr. XXR - DGR consideră că sunt emise “*pro - causa*” pe următoarele considerente:
 - **atat dl. XX, cat si sotia - dna XX, au fost salariatii societatii XXX SA in functiile de director economic, respectiv sef serviciu birou financiar/contabilitate,**
 - documentele financiar contabile intocmite poarta semnatura salariatilor XXX si XXX, **nicidecum stampila si semnatura societății XX SRL .**

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de lei, **fără sa prezinte documente care să certifice cele afirmate de aceasta.**

În ceea ce privește necesitatea prestării serviciilor, organul competent să soluționeze contestația reține că, în raport de întreprinderea că petenta a beneficiat în derularea activității sale de serviciile d-lui XX și d-nei XX, **salariați ai săi**, nu justifică în perioada verificată necesitatea contractării unor servicii similare celor prestate de proprii salariați (personal specializat), aceste cheltuieli realizate de societatea petentă neputându-se reține că s-au realizat în scopul desfășurării activității economice.

Prin modalitatea în care contestatarea a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit aferent achizițiilor de servicii prestate de XX SRL, în speță, devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

În consecință, societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește **impozitul pe profit** în sumă de lei.

III.B.1.4. Referitor la impozitul pe profit suplimentar in suma de lei (..... lei - lei - lei - lei), cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. XXX se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea petentă, XXX SA nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

Impozitul pe profit în sumă de lei provine din cheltuieli nedeductibile detaliate astfel:

1. În luna octombrie 2013, petenta a achiziționat un autovehicul - masina de epocă, înregistrat în evidența contabilă conform fisei mijlocului fix nr. și a numărului de inventar

Din fișa mijlocului fix și din registrul jurnal întocmit pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2018, amortizarea lunară a fost considerată deductibilă fiscal de către petentă fără să țină cont la calculul impozitului pe profit, că nu a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.

S-a stabilit o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei * 16%).

2. Aferent anilor 2015 și 2016, petenta a înregistrat prin contul 1174 "Profit nerepartizat - Elemente similare cheltuielilor" suma de lei în anul 2015 și suma de lei în anul 2016, cheltuieli aferente anilor precedenți, fără a întocmi declarații rectificative și includerea acestor cheltuieli la anii fiscali la care se refera.

În mod eronat din calculul profitului impozabil, în anul 2015 a fost scăzută suma de lei, iar în anul 2016 suma de lei.

Prin recalcularea profitului impozabil pe fiecare an fiscal, s-a stabilit o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei * 16%).

3. Aferent perioadei mai 2018 - decembrie 2019, petenta a înregistrat prin contul 6811.01 "Cheltuieli cu amortizarea" la punctul de lucru de la XX, jud. XX suma totală de lei în condițiile în care la acest punct de lucru nu s-a mai desfășurat activitate economică începând cu luna mai 2018.

Cheltuielile cu amortizarea activelor deținute de societate la XX, jud. XX a fost considerată deductibilă fiscal de către societate.

Inspectia fiscală a procedat la recalcularea profitului impozabil pe fiecare an fiscal, stabilind o bază suplimentară totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei * 16%).

6. Aferent perioadei anilor 2015 - 2017, în baza documentelor prezentate și a fisei de cont 628, "Cheltuieli cu servicii executate de terți", organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate o serie de facturi - prezentate în detaliu în solicitarea de informații nr., care nu aveau anexate documente care să justifice prestațiile efectuate, respectiv: contracte, obiectivul/locatia unde au fost efectuate, situații de lucrări, rapoarte de activitate, foi de parcurs, Fișe de activitate pentru utilaje, procese verbale de recepție, devize, după caz - refacturări, orice alte documente care să justifice efectuarea acestora în folosul societății și al realizării de operațiuni impozabile.

Urmare solicitării, pentru o parte din aceste facturi, în suma totală de lei, societatea nu a putut prezenta în timpul controlului documente care sa justifice efectuarea acestora în folosul societatii si realizarii de operatiuni impozabile.

Inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o baza suplimentara totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei * 16%).

7. Aferent perioadei anilor 2018 - 2019, în baza documentelor prezentate și a fisei de cont 6028,, Cheltuieli privind alte materiale consumabile”, organele de control au constatat ca societatea a înregistrat în contabilitate un număr de 3 (trei) facturi fiscale în sumă totală de lei reprezentand achizitiile de materiale, facturi care sunt emise pe alt cod fiscal, nu pe cel al societatii petente XX SA dupa cum urmeaza:

- factura nr..... emisa de SC XX SRL X, jud. XX pe codul fiscal:, în suma de lei. ;

- factura nr..... emisa de SC XXX SA pe codul fiscal: RO, în suma de lei;

- factura nr. emisa de SC XXXX SRL jud. pe codul fiscal: RO, în sumă de lei;

Inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozpe fiecare an fiscal, stabilind o baza suplimentara totală de lei cu un impozit pe profit suplimentar în suma de lei (..... lei * 16%).

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

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

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de societatea XXXXX S.A. pentru **impozitul pe profit** în sumă de lei.

III.B.2. Referitor la TVA în suma de lei

III.B.2.1. Referitor la TVA colectată cu semnul „minus” în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod corect, nu au acceptat ajustarea taxei pe valoarea adăugată colectată de societate pentru clienții aflați în procedura de faliment, insolvență, în condițiile în care pe de o parte societatea în susținerea constestației depune documente noi analizate de către organele de inspecție fiscală, urmare depunerii contestației. iar pe de altă parte o parte din motivele invocate de societate nu sunt de natură să modifice constatările acestora.

În fapt, petenta contesta suma totală de lei, reprezentând TVA colectată cu semnul „minus” pe bază de note contabile, aferentă clienților neîncasați și scoși din evidență.

Din analiza corelațiilor existente între suma de TVA colectată înregistrată în jurnalele de vânzări și TVA declarată în deconturile de TVA, organele de control au constatat că în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în jurnalele de vânzări o TVA colectată în sumă totală de lei cu semnul minus „-”, pe baza de note contabile, fără a avea la baza alte documente justificative.

În deconturile de TVA, aceste sume au fost înregistrate și declarate cu semnul minus „-” la rândurile de regularizări.

Situația acestor sume este prezentată detaliat în Anexa nr.19 la Raportul de inspecție fiscală conform jurnalelor de vânzări prezentate de societate și anexate la prezentul RIF.

Din explicațiile verbale date de către dl. XXX.....-Director economic al societății începând cu anul 2020, precum și din mențiunile înscrise în unele jurnalele de vânzări, aceste sume reprezintă ajustări aferente clienților radiati sau aflați în faliment/reorganizare.

În timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat niciun document justificativ care a stat la baza efectuării acestor ajustări, respectiv:

- sentința judecătorească/încheierea de intrare(deschidere) în(a) faliment(ului) a debitorului (anterior datei de 01 ianuarie 2019); această sentință/încheiere de deschidere a falimentului nu trebuie să fie definitivă/definitivă și irevocabilă, după cum reiese din prevederile Codului Fiscal; acest atribut este vald doar în cazul hotărârilor prin care se dispune închiderea falimentului,

- facturile generatoare ale creanței ce va face obiectul ajustării,
- demersurile întreprinse pentru recuperarea creanțelor,
- dovada ca acestea sunt certe și licite

Petenta a transmis organelor de inspecție, prin email, în data de 16.12.2020 doar o parte din buletinele de insolvență, acestea însă nefiind însoțite de alte documente care să ateste și să justifice suma de TVA ajustată, respectiv facturile cu semnul minus pentru care s-a făcut ajustarea și care să certifice că aceste creanțe au fost certe.

Cu ocazia prezentei contestații, din analiza documentelor anexate de societatea, organele de inspecție constată prin Adresa nr. că societatea petentă nu justifică, în continuare, în totalitate condițiile de ajustare a TVA, respectiv:

- nu au fost emise facturi centralizatoare cu semnul minus din care să rezulte facturile care fac obiectul ajustării;

- nu sunt anexate facturile emise anterior și care stau la baza Notelor contabile înscrise în Jurnalele de vânzări, respectiv pentru societățile XX SRL (pg.458), ZZ SRL (pg.463), ZZ SA (pg.465), ZZ SRL (pg.467), ZZZ SRL (pg.474), ZZZ SRL, ZZZ SRL (pg.544), ZZZ SRL (pg.546), ZZZZ SRL (pg.548 - facturi emise de pe ZZZ în 2007), Cilindru SA (pg.552), ZZ SRL - pg.555), ZZZZ SRL(pg.557), ZZZ SA (pg.682), ZZZ SRL (pg.727), ZZ SRL (pg.730), ZZ SRL (pg.736);

- suma de TVA ajustată de lei din 31.12.2015 (pg.469) nu corespunde cu suma din factura nr....., emisă către societatea XX SRL, respectiv lei (pg.473), suma de TVA ajustată în 30.04.2016 (pg.493) nu corespunde cu suma din facturile nr.și nr. emise către XX SRL respectiv lei (pg.502, 503), suma ajustată de lei în data de 27.04.2017 (pg.559) nu corespunde cu suma de lei din factura nr. emisă către XXSRL (pg.564), suma de TVA ajustată de lei din 26.07.2017 (pg.566) nu corespunde cu suma din facturile emise către XX SRL, respectiv lei (pg.573-577), suma ajustată în 29.11.2019 de lei (pg.676) nu corespunde cu facturile emise către XX SRL (pg.679-680), suma ajustată în 29.11.2019 de lei (pg.694) nu corespunde cu factura emisă către XX SRL (pg.700), suma ajustată în 29.11.2019 de lei (pg.708) nu corespunde cu facturile emise către XXX Srl (pg.713-714);

- suma de lei ajustată în data de 31.08.2017(pg.578) nu se poate corela cu sumele din facturile emise de către XX SA -..... (pg.589- 603) și cu suma care a fost aprobată conform planului de reorganizare (pg.583).

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile legale privind ajustarea bazei de impozitare, respectiv art.138 lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Ajustarea bazei de impozitare

(...)d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă; “

și art. 287 lit (d), din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

„d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.”

Norme metodologice

“32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(...) (6) Ajustarea prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se

operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că, în cazul falimentului beneficiarului, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii.

Prin efectuarea ajustării se re deschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care ulterior ajustării bazei de impozitare sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate.

În cazul în speță, în raport cu prevederile legale sus menționate, societatea nu a prezentat niciun document justificativ care a stat la baza efectuării acestor ajustări, respectiv:

- sentința judecătorească/încheierea de intrare(deschidere) în(a) faliment(ului) a debitorului (anterior datei de 01 ianuarie 2019); această sentință/încheiere de deschidere a falimentului nu trebuie să fie definitivă/definitivă și irevocabilă, după cum reiese din prevederilor Codului Fiscal; acest atribut este vald doar în cazul hotărârilor prin care se dispune închiderea falimentului,
- facturile generatoare ale creanței ce va face obiectul ajustării,
- demersurile întreprinse pentru recuperarea creanțelor,
- dovada ca acestea sunt certe și licite.

Totodată, pentru justificare, societatea trebuia să emită facturi cu semnul minus aferentă sumelor care fac obiectul ajustării bazei de impozitare și implicit a TVA colectată (se scrie minus la cantitate, plus la preț, minus la valoarea fără TVA, minus la valoarea TVA-ului și minus la totalul facturii). Pe factură se face trimitere la facturile inițiale emise de către debitorul în faliment sau reorganizare și se va înscrie mențiunea "Ajustare bază TVA conform art. 287 lit. d) din Codul Fiscal.

Obligativitatea emiterii unei facturi rezultă din prevederile art.159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 330 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv :

“(2) Corectarea documentelor

În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce, sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).”

În concluzie, având în vedere că societatea petentă nu prezintă în continuare toate documentele justificative, respectiv acestea nu sunt în toate cazurile în

corelație cu sumele ajustate, organele fiscale propun prin Adresa nr. XX-DGR admiterea contestației pentru TVA în sumă de lei, pentru care acestea au constatat că sunt îndeplinite condițiile de ajustare, iar pentru diferența în sumă de lei organele de control își mențin constatarea de respingere a contestației. Situația este prezentată în centralizatorul Anexa nr.1 la Adresa mai sus invocată.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare reține că societatea nu aduce probe care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA în sumă de lei.

Ținând cont de prevederile art.276 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) [...] Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”,
se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat ajustarea taxei pe valoarea adăugată pentru suma de lei.

În consecință, sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reținem că societatea contestatoare nu a motivat, în totalitate, pretențiile din contestația formulată cu înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora:

„Art. 279 (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat” coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu consecința:

- se va admite parțial contestația pentru TVA în sumă de lei, cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de lei.

III.B.2.2. Referitor la TVA colectată suplimentară în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de scutirea de TVA aferentă livrărilor de mărfuri către clienți din alte state membre UE, în condițiile în care din instrumentarea și fundamentarea constatărilor și a documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă neprezentarea documentelor de transport (CMR-uri) de natură să justifice scutirea de TVA aplicată pentru parte din acestea.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății XXXX SA scutirea de TVA și au colectat TVA în sumă de lei.

În cazul unor livrari intracomunitare, organele de control au constatat ca pentru un numar de 15 facturi în sumă totală de lei, emise în perioada 01.07.2015- 05.06.2020, societatea nu detine documente de transport care sa confirme ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei si ca au ajuns pe teritoriul spatiului intracomunitar adica nu detine CMR-uri semnate si stampilate de confirmare a primirii bunurilor, respectiv nu face dovada cu cod valid de TVA in cazul clientilor XX XX si XXXX -.....

Prin Adresa nr. XX , organele de inspecție subliniază că în mod eronat contestatoarea a precizat ca nu au fost luate în considerare documentele transmise organului fiscal (fila 405 din anexele la contestatie), întrucât CMR-urile transmise prin e-mail in data de 16.12.2020, au fost luate în considerare ca documente justificative, facturile la baza carora au stat acestea nemairegasindu-se în situatia finală privind TVA colectată suplimentar, cu mentiunea că pentru factura, societatea a transmis prin e-mail un alt CMR, Anexa 3, din care rezultă că acesta nu este identic cu cel prezentat la prezenta contestatie (pagina 439 din contestatie), acesta fiind luat in considerare de organele de control pentru justificarea transportului aferent facturii nr..... asa cum este si mentionat pe CMR.

Prin adresa mai sus - citată, organele de inspecție menționează că din totalul de 15 facturi reprezentand suma de lei stabilită suplimentar de organele de control - Anexa 4, societatea petentă a transmis documente pentru un numar de 11 facturi, respectiv pentru suma de lei.

Din analiza acestor documente, organele de control constată că sunt indeplinite conditiile de scutire TVA doar pentru un numar de 6 facturi, totalizând suma de lei, asa cum apar confirmate în anexa nr. 4 și **propun admiterea contestației pentru TVA în sumă de lei.**

Pentru restul de 5 facturi (nr.....), totalizând suma de lei, organele de control își mentin constatarea deoarece pe factura sau pe CMR-uri apare o simpla semnatura, ilizibila, si fara stampila sau dovada platii, motive pentru care nu reprezinta o dovada certa ca bunurile au parasit teritoriul Romaniei si au ajuns in Comunitate.

În drept, art. 128 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 până la data de 31.12.2015:

„(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.”

Totodată, potrivit prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată:

„a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valde 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.”

Începând cu anul 2016, art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal la alin. (9) precizează:

“(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.”

Totodată, potrivit prevederilor art. 294 același act normativ:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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

(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, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă această persoană îi comunică furnizorului un cod valde înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Potrivit 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.10

(1) Scutirea de taxa pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) ht. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifica cu:

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 atesta ca 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.”

Justificarea scutirii de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri reglementată de prevederile OMFP nr.103/2016 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de tva pentru operațiunile prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) - i), art.294, alin.2 și art.296 din Legea nr.227/2015 privind Cadul fiscal, arată că:

“ART.10

(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art.294, alin.(2) lit.a din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:

a) factura care trebuie sa 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.

(...)(7) Prin documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din Romania în alt stat membru de către furnizor, de catre beneficiar sau de catre o persoană care acționează în numele unuia dintre acestia, în funcție de tipul transportului, cum ar fi, fără a se limita la acestea, documentele de transport, în cazul în care exista un contract de transport între părți sau alte documente care atesta transportul bunurilor, în cazul în care nu exista un contract de transport între parti, cum ar fi situatia în care furnizorul sau beneficiarul asigura transportul bunurilor cu mijloace proprii de transport.”

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, respective contract/comandă de vânzare/ cumpărare, documente de asigurare.

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, învederăm prevederile art. 9 din Decretul nr.451/1972, potrivit cărora:

“scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator și respectiv, ulterior de către client ”

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 care conține toate informațiile obligatorii prevăzute de lege, printre care, în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru;

- documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, în funcție de căile de transport pe care se realizează, scrisoarea de trăsura CMR pentru transport rutier, scrisoarea de trăsură CIM pentru transport feroviar, „Air waybill”-AWB pentru transport aerian, conosament pentru transport naval și, după caz orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Totodată, având în vedere obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri, învederăm prevederile art.1 alin.(2), alin.(4) și alin.(6) din 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, potrivit căror:

„(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză. Totuși, pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Dacă factura nu este emisă în termenul prevăzut de lege, termenul de 90 de zile menționat anterior va începe din data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

[...] (4) În cazul în care nu sunt prezentate documentele de justificare a scutirii la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au dreptul de a suspenda inspecția fiscală până la data prezentării acestora.

[...] (6) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (2), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.”

De asemenea, referitor la răspunderea individuală pentru plata taxei pe valoarea adăugată se rețin prevederile art.151² alin.(3) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează că:

“(3) Furnizorul sau prestatorul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (4) și (6), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5) sau autofactura prevăzută la art. 155¹ alin.

(1):

[...] b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că furnizorul este ținut răspunzător pentru plata taxei, dacă factura prevăzută la art.155 alin. (5) cuprinde date incorecte în ceea ce privește una dintre următoarele informații: numele/denumirea, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate/serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, în ceea ce privește dovezile prezentate de petentă, din totalul de 15 facturi - pentru care a fost stabilita suplimentar TVA în suma de lei, societatea petentă a transmis documente de natura mijloacelor de probă doar pentru un număr de 6 facturi, respectiv pentru TVA în suma de lei.

Prin neprezentarea documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv pentru transportul rutier scrisoarea de trăsură CMR, nefiind îndeplinită de către petentă cerința cumulativ obligatorie reglementată de norma legală, citată; societatea petentă avea posibilitatea prezentării ca documente suplimentare a oricaror înscrisuri care să confirme faptul că bunurile au părăsit în mod efectiv teritoriul României, ca stat membru, cu destinație în alt stat membru, dar acestea nu înlătură și nici nu înlocuiesc **documentele de transport, ca documente justificative obligatorii și cumulative.**

În același sens sa pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia civilă nr. 1513/2011, definitivă.

În aceste condiții, așa cum rezultă și din conținutul art. 10 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 2222/2006 și ulterior prin OMFP nr.103/2016, 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, iar furnizorul să facă dovada atât a faptului că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare, cât și a faptului că acestea au ajuns în alt stat membru.

Conform Hotărârii de Justiție Europene (Camera a treia) din 27 septembrie 2007 în cauza C-409/04:

*"Pentru motivele prezentate în hotărâre, Curtea de Justiție a CE declară:
Articolul 28a alineatul (3) primul paragraf și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 7713881CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește ca acest bun a fost expediat 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 speță se reține faptul că prin decizia pronunțată 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.**

De asemenea, se reține că, potrivit jurisprudenței europene (cauza C-273/11), în cazul în care persoana care a achiziționat bunul beneficiază de puterea de a dispune de bunul în cauză în calitate de proprietar în statul membru de livrare și își asumă obligația de a transporta acest bun către statul membru de destinație, trebuie să se țină seama de faptul că proba pe care vânzătorul o poate prezenta autorităților fiscale depinde în esență de elementele pe care le primește în acest scop de la cumpărător.

Potrivit deciziei pronunțată în această cauză furnizorului i se poate refuza dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revineau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă.”

Se reține că cerința justificării scutirii de TVA a livrărilor de prezentarea documentelor de transport care să ateste că bunurile au părăsit teritoriul statului membru de livrare **nu este o cerință formală**, așa cum în mod vădit eronat susține contestatoarea, ci **una de fond, esențială, întrucât o livrare intracomunitară implică, prin însăși esența ei, transportul bunurilor dintr-un stat membru într-un alt stat membru și, ca atare, numai în cazul existenței unui asemenea transport se poate vorbi de o operațiune susceptibilă a beneficia de scutirea de TVA prevăzută de legislația în materie.**

Chiar și în situația în care transportul este în sarcina cumpărătorului, se recunoaște că scrisoarea de trăsură (CMR-ul) întocmită conform reglementărilor internaționale ce o guvernează și care implică certificarea transportului printr-un al treilea participant - transportatorul - reprezintă o dovadă adecvată pentru justificarea îndeplinirii condiției referitoare la transport (pct. 67-69 din concluziile avocatului general în cauza C-409/04 Teleos și alții).

Organul de soluționare a contestației subliniază că aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de expeditorul mărfurilor în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Aplicând cele de mai sus la situația concretă din dosarul contestației ceface obiectul prezentei decizii se desprind următoarele:

- contestatoarea nu a făcut dovada că bunurile în discuție au fost predate în România, la poarta fabricii, cumparatorilor ori societății de transport desemnate de aceasta, deși întocmirea documentelor de predare-primire a bunurilor (note de predare, avize etc.) i-ar fi fost la îndemână fără nicio dificultate - decăt pentru 6 facturi, respectiv pentru TVA în suma de lei;

- principiile neutralității TVA și al securității juridice și proporționalității măsurilor pe care le pot adopta statele membre, invocate de societatea nerezidentă contestatoare nu sunt cu nimic încălcate în prezenta speță, având în vedere că:

- cerința prezentării documentului de transport din legislația fiscală națională este o cerință proporțională și perfect rațională întrucât scutirea se acordă doar pentru bunurile ce părăsesc teritoriul României și ajung pe teritoriul unui alt stat membru;

- stabilind dreptul furnizorului de a solicita reverificarea operațiunilor pentru care nu s-a acordat inițial scutirea, în măsura în care acesta intră în legislația fiscală națională asigură și atingerea principiului neutralității TVA.

În consecință, sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reținem că societatea contestatoare nu a motivat, în totalitate, pretențiile din contestația formulată cu înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

„Art. 279 (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat” coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu consecința:

- se va admite parțial contestația pentru TVA în sumă de lei, cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de lei.

III.B.2.3. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă delei (..... lei - lei - lei), cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P..... se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea petentă, XX SA nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru TVA în sumă delei.

Cu privire la TVA în sumă delei, aceasta provine din:

- deducerea TVA în sumă de lei aferentă unor servicii nejustificate cu documente ca fiind în folosul societății și al realizării de operațiuni taxabile;
- deducerea nejustificată a TVA în sumă de lei pe baza unor documente emise către un alt furnizor sau pe un alt cod fiscal decât cel al petentei XX SA, acestea nefiind documente legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA;
- colectare TVA în sumă de lei pentru livrări intracomunitare efectuate către diversi clienți aferent cărora societatea nu detine documente de transport care să confirme ca bunurile au parasit teritoriul României și ca au ajuns pe teritoriul spațiului intracomunitar adică nu detine CMR-uri semnate și stampilate de confirmare a primirii bunurilor, respectiv nu face dovada cu cod valid de TVA în cazul clienților XXX (cod TVA) și XXX).

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

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

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

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări faptice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat

petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

Prin umare, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de societatea XXX S.A. pentru TVA în sumă delei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DISPUNE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta XXX SA împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. pentru creanțele fiscale în sumă totală de lei, reprezentând:

- impozit pe profit = lei;
- TVA = lei.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de petenta XXX SA împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. pentru creanțele fiscale în sumă de lei, reprezentând:

- impozit pe profit = lei;
- TVA =lei.

3. Admiterea, în parte, a contestației formulate de petenta XXXX SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., **pentru TVA în sumă de lei**, cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății XXX SA ;
 - AJFP XX- Inspecție fiscală

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XXX în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL
XXXXX**