



**DECIZIA NR. 10750/ 01.10.2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași,**  
înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la  
nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală  
sub nr. X  
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații<sup>1</sup>, a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din com. Butea, jud. Iași, cod poștal 707065, având X, CUI RO X, reprezentată legal de doamna X, în calitate de împuternicit în baza Procurii nr. X din 30.06.2017.

**S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei – impozit pe profit;**
- **S lei – TVA.**

Contestația formulată de societate a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **06.03.2018**, conform semnăturii și ștampilei depuse de reprezentantul societății pe adresa de înaintare nr. X a deciziei de impunere atacate, existentă în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de

**12.04.2018**, fiind înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite 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 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

**I. S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, motivând în susținere următoarele:**

Prin contestația formulată, petenta solicită anularea următoarelor sume stabilite prin decizia de impunere contestată:

- S lei – reprezentând cheltuială nedeductibilă la impozitul pe profit 2014 aferentă unui provizion pentru creanțe incerte întocmit în legătură cu S.C. X S.R.L.
- S lei – reprezentând cheltuială nedeductibilă la impozitul pe profit 2015 aferentă diferenței valorice între cheltuieli și venituri pentru floarea soarelui vândută către X S.R.L.
- S lei – reprezentând cheltuială nedeductibilă la impozitul pe profit 2015 aferentă a trei achiziții de servicii buldo-excavator și servicii transport cereale. Contestă și TVA în sumă de S lei aferentă aceluiași achiziții considerată nedeductibilă de inspecția fiscală.

**S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** este o companie înființată în anul 2006, specializată în desfășurarea de activități de cultivare a cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

În anul 2016, societatea și-a desfășurat activitatea prin punctele de lucru din Butea și Tutora.

În perioada 10.07.2017 - 21.02.2018, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale vizând TVA aferentă perioadei 01.08.2014 - 31.12.2016 și impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2013 - 31.12.2016.

Cu privire la deductibilitatea provizionului pentru creanțe neîncasate în sumă de S lei, societatea motivează că **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., au predat către S.C. X S.R.L., spre depozitare, cereale din producția anului 2013 (grâu, floarea soarelui, porumb, soia). În baza contractelor încheiate cu fiecare din societățile menționate, S.C. X S.R.L., în calitate de depozitar, s-a angajat "să depoziteze în condiții corespunzătoare cantitățile primite în prestație și să execute lucrările tehnologice necesare asigurării unei stări corespunzătoare de conservare." Prezintă, în Anexa 3 la contestație, contractul nr. DX,

încheiat de societate cu S.C. X S.R.L., precum și factura nr. X din 30.12.2013 pentru servicii de depozitare.

Predarea cerealelor de către societățile menționate anterior către depozitarul S.C. X S.R.L., a avut loc în baza unor avize de expediție în care au fost menționate mijloacele de transport, cantitățile transportate și confirmate de beneficiar și bonul de cântar eliberat de S.C. X S.R.L., conform documentelor depuse în Anexa 4.

În data de 30.11.2013, reprezentanții S.C. X S.R.L. confirmă stocul de cereale primit în custodie de la societate, conform listei de inventariere atașată în Anexa 5.

Conform pct. 3.2.3. din contractul de depozitare, societatea trebuia să **„solicite în scris depozitarului livrarea mărfii cu minim 5 zile lucrătoare înainte, stabilind totodată, de comun acord cu depozitarul ritmul de livrare, capacitatea de livrare și prioritățile acestuia.”** Astfel, în data de 24.01.2014, **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** a solicitat depozitarului să pună la dispoziție, pentru livrare, marfa aflată în custodia acestuia, conform unui grafic de livrare. Atașează în Anexa 6, înștiințarea de livrare cu nr. X/24.01.2014.

Întrucât S.C. X S.R.L. nu a pus la dispoziția societății marfa pe care se obligase să o depoziteze, **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** a contractat o societate specializată (S.C. X S.A.), pentru a efectua un control factic la depozitul S.C. X S.R.L..

Valoarea totală a stocului lipsă a fost stabilită la S lei (din care S lei aferentă stocului **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**).

Detalii cu privire la cantitățile de cereale lipsă au fost furnizate echipei de inspecție fiscală prin nota explicativă înregistrată sub nr. X/14.02.2018 (Anexa 7).

Urmare constatării lipsei stocurilor, S.C. X S.R.L. se angajează să plătească întreaga valoare a stocurilor lipsă, cu titlu de despăgubiri, către cele 5 societăți. În același timp, firmele deponente au cedat contractul și implicit creanța, cu acordul S.C. X S.R.L, către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și s-a stabilit cuantumul despăgubirii pentru marfa lipsă. Atașează în Anexa 8 actele adiționale la contractele de depozitare încheiate cu fiecare societate în parte, pentru cedarea creanțelor.

În data de 26.03.2014, societățile deponente au emis facturi pentru recuperarea creanțelor către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, în baza actelor adiționale menționate anterior, iar societatea a emis la rândul său factura pentru întreaga valoare a stocurilor lipsă către S.C. X S.R.L., conform tabelului de mai jos:

Nr. și data documentului	Vânzător	Cumpărător	Suma
375/26.03.2014	S.C. X S.A.	S.C. X S.R.L.	S
4/26.03.2014	S.C. X S.R.L.	S.C. X S.R.L.	S
62/26.03.2014	S.C. X S.R.L.	S.C. X S.R.L.	S
2/26.03.2014	S.C. X S.R.L.	S.C. X S.R.L.	S
1/27.03.2014	S.C. X S.R.L.	S.C. X S.R.L.	S

Copii ale facturilor incluse în tabel sunt prezentate în Anexa 9.

Conform hotărârii Tribunalului București în dosarul nr. X/2014, S.C. X S.R.L. a intrat în procedura de insolvență în data de 19.05.2014, societatea înscriindu-se la masa creditorilor pentru recuperarea creanței.

La 21.12.2014, având în vedere că S.C. X S.R.L. nu a achitat contravaloarea facturii de S lei, societatea a constituit un provizion pentru creanțe incerte în sumă de 30% din valoarea creanței, respectiv S lei (Anexa 11 - Nota contabilă pentru constituirea provizionului).

Conform buletinului procedurilor de insolvență nr. 23781/18.12.2017 (de asemenea depus în Anexa 10 alături de extrasul din sistemul ecris), în data de 22.01.2018, prin Hotărârea nr. 268 a Tribunalului București s-a dispus închiderea procedurii de faliment a S.C. X S.R.L. și radierea acestei societăți de la Registrul Comerțului.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală din actul de control, petenta precizează că îndeplinește condițiile prevăzute de legislația în vigoare în anul 2014 cu privire la constituirea provizioanelor pentru creanțe incerte.

Invocă în acest sens prevederile art. 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2014 și precizează că societatea a înregistrat provizionul la data de 21.12.2014, conform notei contabile atașate în Anexa 11, la data constituirii provizionului, creanțele erau neîncasate de 270 de zile, calculate de la data emiterii facturii către S.C. X S.R.L., respectiv 27.03.2014 și că acestea nu sunt garantate de altă persoană, S.C. X S.R.L. nu este o societate afiliată cu **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și că au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Susține că având în vedere cele de mai sus, societatea îndeplinea condițiile prevăzute de legislație pentru a-i fi permisă deducerea provizionului. Afirmă că argumentele invocate de organele de inspecție fiscală pentru respingerea deductibilității provizionului sunt nerelevante și neîntemeiate.

Consideră că susținerea că *"societatea a înregistrat în bilanța contabilă și în bilanțul contabil constituirea acestui provizion fără a declara la organul fiscal decât după data începerii inspecției fiscale această cheltuială"* nu reprezintă un temei legal pentru a justifica punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală.

Chiar pe perioada acestui control fiscal, echipa de inspecție a procedat și pentru alte spețe la refacerea situației fiscale a societății prin ajustări la nivel de venituri cât și de cheltuieli. Or, organul de inspecție nu poate aplica același principiu în mod discreționar, ajustând veniturile și cheltuielile numai în unele cazuri, iar în altele nu.

Astfel, faptul că această cheltuială cu provizionul nu a fost inclusă în declarația de impozit pe profit înainte de controlul fiscal nu reprezintă un motiv pentru a nu fi luată în considerare, în conformitate cu regulile de procedură fiscală, obligația organelor de control fiscal este aceea de a aplica în mod unitar legislația fiscală, asigurând o aplicare corectă și consecventă a regulilor fiscale inclusiv prin refacerea poziției/situației fiscale a contribuabilului pe perioade anterioare.

Invocă în acest sens și prevederile dispozițiilor art. 4, art. 5 alin. 1, art. 7 alin. 2 și 3, art. 12 alin. 1, art. 113 alin. 2 din Codul de procedură fiscală și susține că din perspectivă procedurală, împrejurarea că *"societatea a înregistrat în balanța contabilă și în bilanțul contabil constituirea acestui provizion fără a declara la organul fiscal decât după data începerii inspecției fiscale această cheltuială"* nu are nicio relevanță și nu influențează în nici un fel obligația legală a organelor fiscale de a stabili situația fiscală corectă a societății. Or, așa cum a arătat mai sus, situația fiscală corectă este aceea în care societății i se recunoaște dreptul de deducere a provizionului constituit în raport de sumele restante de încasat de la S.C. X S.R.L..

Mai face și afirmația că, celelalte motive invocate de echipa de inspecție fiscală sunt de asemenea lipsite de relevanță, după cum urmează:

- *"Nu există o imagine clară asupra destinației mărfurilor"*-susține că în mod evident, destinația ulterioară a mărfurilor după ce acestea au fost achiziționate de S.C. X S.R.L. nu este responsabilitatea societății. Mai mult, acest element nu are absolut vreo relevanță pentru deductibilitatea unui provizion pentru creanțe incerte.

- *"Rezultă că aceste mărfuri sunt lipsă la inventar pentru că nu se cunoaște destinația exactă"* – precizează că este o constatare de asemenea fără legătură cu provizionul pentru creanțe incerte. Mai mult, legătura de cauzalitate logică nu există în cadrul acestei constatări - faptul că pentru niște mărfuri nu s-ar cunoaște destinația exactă nu implică faptul că acestea ar fi lipsă la inventar.

- *"Dacă au fost valorificate de o societate înregistrată în scopuri de TVA pentru a putea beneficia de prevederile legale în vigoare cu privire la măsuri de simplificare"*.- afirmă că este o constatare fără absolut vreo legătură cu provizionul pentru creanțe incerte. În mod evident, nu are un temei legal în acest scop destinația ulterioară a bunurilor și cu atât mai mult statutul unei companii din perspectiva TVA și aplicabilitatea sau nu a măsurilor de simplificare aferente TVA pentru livrări de bunuri în interiorul României.

-*"Din verificarea neconcordanțelor cu privire la informațiile raportate prin declarația informativă D394 s-a constatat că SC X SRL a emis factura pentru aceeași valoare a tranzacției respectiv S, cu taxare inversă, către SC X SRL și prezintă neconcordanțe cu privire la această tranzacție întrucât această societate nu declară achiziții de la SC X SRL"*; -petenta susține că este un argument fără vreo relevanță cu tratamentul fiscal din perspectiva impozitului pe profit la nivelul societății în condițiile în care este pus în discuție tratamentul TVA al unei tranzacții ce nu implică în vreun fel societatea. Nici acest aspect nu se regăsește între regulile de deductibilitate ale provizioanelor pentru clienți incerti.

În legătură cu contestarea realității operațiunilor, consideră absolut neîntemeiate motivele invocate de echipa de inspecție fiscală.

În fapt, pentru că S.C. X S.R.L. nu a returnat marfa depozitată când i s-a solicitat acest lucru, societatea a agreat cu acesta să îi vândă marfa în baza acordului S.C. X S.R.L de a achita contravaloarea acesteia. Echipa de

inspecție fiscală este într-o evidentă confuzie încercând să conteste realitatea unei tranzacții de vânzare de bunuri prin lipsa transportului. O astfel de abordare este lipsită de temei legal întrucât transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar se poate realiza și fără a transporta bunurile la momentul tranzacției (bunurile fuseseră transportate anterior așa cum a constat și echipa de inspecție în cadrul controlului fiscal). Chiar și în Codul Fiscal valabil în 2013-2014 la art. 132 alin. 1 lit. c) este menționată livrarea de bunuri fără transport.

Ulterior, odată inițiată procedura insolvenței S.C. X S.R.L., s-a înscris pe lista creditorilor pentru valoarea facturii respective.

Invocă prevederile art. 11 din Codul fiscal conform cărora **"autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției"** și afirmă că nu poate fi reținută nici această argumentație deoarece scopul economic evident este cel de recuperare a contravalorii mărfurilor respective. Cu atât mai mult cu cât societatea a înregistrat veniturile aferente acestei tranzacții.

Invocă și prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în anul 2014 și consideră că organele de inspecție fiscală nu și-au bazat decizia pe constatări complete având în vedere că:

- Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care reiese fără tăgadă faptul că mărfurile au fost efectiv transportate în depozitul S.C. X S.R.L..

- Operațiunile desfășurate au avut scop economic, respectiv încercarea societății de a recupera contravaloarea mărfurilor.

Pe cale de consecință, consideră că societatea a îndeplinit toate condițiile legale pentru a deduce provizionul în sumă de S lei.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu mărfuri în sumă de S lei, societatea motivează că în fapt, în anul 2015, societatea a înregistrat cheltuieli cu mărfurile (floarea soarelui) în sumă de S lei și venituri din vânzarea mărfurilor (floarea soarelui) în sumă de S lei, înregistrând astfel o cheltuială de S lei care excede valoarea veniturilor. Producția de floarea soarelui efectiv obținută de societate era inferioară celei contractate cu clientul său, CHS X SRL (depune în Anexa 12 Contractul de vânzare-cumpărare nr. X/24.08.2015, împreună cu facturile emise în baza acestuia). Pentru a putea livra cantitatea contractată de floarea soarelui și pentru a nu suporta consecințele unei întârzieri sau neîndepliniri a obligațiilor contractuale, societatea a fost nevoită să achiziționeze diferența de cantitate, costul mărfurilor depășind astfel prețul de vânzare (depune în Anexa nr. 13 contractele de achiziție suplimentară de floarea soarelui, precum și facturile aferente).

Echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă cheltuiala suplimentară înregistrată de societate în sumă de S lei (diferența între prețul de vânzare și cel de cumpărare), invocând prevederile "art.19 din OG 99/2000" (societatea nu avea voie să vândă în pierdere).

Față de cele menționate de echipa de inspecție fiscală, petenta menționează că baza legală privind deductibilitatea cheltuielilor este art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2014.

Face precizarea că, cheltuielile înregistrate de societate au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv vânzarea de floarea soarelui către CHS X S.R.L.. Articolul 21 din Codul fiscal, enunțat mai sus, nu restricționează deductibilitatea cheltuielilor de un anumit nivel al profitabilității pe tipuri de activități.

În primul rând, învederează organului de soluționare a contestației că nu există nicio referință în Codul Fiscal și în nicio altă normă legală din domeniul fiscalității cu privire la prevederile O.G. 99/2000, iar prevederile acestui act normativ nu pot fi folosite de către organul fiscal ca un reper în activitatea lor.

Art. 13 din Codul de procedură fiscală stabilește foarte clar că "interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege".

Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață a fost emisă și are aplicabilitate exclusiv în domeniul concurenței, având drept scop evitarea creării unor situații neconcurențiale pe piață.

Mai mult, Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 vizează exclusiv vânzările către consumatori, iar nu către ale societăți comerciale. În concret, raportat strict la prevederile art. 17 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, scopul urmărit de legiuitor a fost acela de a evita situațiile în care un comerciant își creează un dezavantaj economic injust în relația cu consumatorii, prin practicarea unor prețuri în pierdere: prețul în pierdere este un preț neconcurențial, care va determina consumatorii să achiziționeze de la comerciantul care practică astfel de prețuri pentru o perioadă, urmând ca din obișnuință consumatorul să continue să cumpere de la acest comerciant și când acesta va majora prețul până la nivelul normal al pieței.

În mod evident, acest raționament nu are aplicabilitate la comerțul către un alt profesionist, iar Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 nu are aplicabilitate în speță, motivarea utilizată de echipa de inspecție fiscală fiind una incorectă și nelegală.

În al doilea rând, subliniază aspectul că justificarea nedeductibilității cheltuielilor prin prisma lipsei profitabilității pentru o anumită tranzacție reprezintă o situație nemaîntâlnită de la publicarea Codului Fiscal în anul 2003. Susține că este greu de înțeles cum a ales echipa de inspecție fiscală să nu respecte regulile de procedură fiscală în cazul de față.

Veniturile realizate depind de condițiile pieței, condiții care pot fi imprevizibile (în particular, în vara anului 2015 prețul de vânzare la floarea soarelui a fluctuat foarte mult în special din cauza condițiilor meteo deosebite - secetă). Societatea și-a dat seama pe parcursul executării contractului cu CHS X S.R.L. că nu va putea furniza întreaga cantitate de floarea soarelui din producția proprie, și a fost nevoită să suplinească de urgență cantitatea de floarea soarelui necesară pentru a satisface cerințele cumpărătorului.

În cazul în care societatea nu ar fi achiziționat mărfurile respective destinate revânzării către clientul său sau dacă le-ar fi vândut la un preț superior celui de achiziție, nu și-ar mai fi putut îndeplini obligațiile contractuale asumate față de CHS X S.R.L.. Astfel, ar fi riscat să fie ținută responsabilă în fața acestei societăți, să piardă relația de afaceri cu aceasta și să rămână cu produsele în stoc.

Or, alegând să achiziționeze mărfuri în completare - chiar și la un preț mai mare decât cel negociat la vânzare, întrucât nu erau bunuri din producție proprie, prețul de piață crescuse între timp, iar toate persoanele contactate vindeau la prețuri sensibil egale, neexistând o altă opțiune de preț - societatea a realizat venituri impozabile (conform art. 21 alin. 1 din Codul Fiscal), neputând să îi fie astfel refuzat (în parte) dreptul de deducere a cheltuielilor aferente achiziției efectuate.

CHS X S.R.L. nu este o entitate afiliată cu societatea, prin urmare tranzacția a avut loc la un preț de piață și este nejustificat să impui o obligație de a vinde la un anumit preț unui terț, mai ales când contractul a fost semnat cu câteva săptămâni înainte de efectuarea tranzacției.

Folosind același argument că "societatea nu avea voie să vândă în pierdere" petenta își pune întrebarea de ce echipa de inspecție fiscală nu l-a aplicat unitar: probabil și pentru alte culturi nu s-a obținut profit în fiecare an. Mai mult, întreabă de ce nu se folosește același argument și în alte controale fiscale în condițiile în care există numeroase companii care înregistrează pierderi din activitatea curentă?

Afirmă că în mod evident răspunsul este că o astfel de prevedere legală pentru acordarea deductibilității cheltuielilor nu există.

Mai mult, începând cu 1 ianuarie 2016 regula generală de deductibilitate a cheltuielilor din Codul Fiscal este și mai evidentă: deductibilitatea cheltuielilor este legată de caracterul economic al activității desfășurate (cel puțin la nivel de intenție), chiar și în lipsa unor venituri impozabile.

Or, caracterul economic al activității se menține chiar și în ipoteza în care societatea a vândut în pierdere, explicația fiind una cât se poate de simplă și de intuitivă. Analizând prevederile contractului de vânzare-cumpărare nr. X/24.08.2015 și situația de fapt concretă, se pot observa următoarele:

- potrivit art. 3.4 din contract, societatea s-a obligat să livreze către CHS X S.R.L. floarea soarelui într-un volum de 100 tone metrice per 24 de ore;

- dacă societatea nu respectă această obligație, ea era ținută să achite costuri suplimentare cauzate cumpărătorului și, mai mult, penalități de întârziere de 0,15% pe zi de întârziere din valoarea obligațiilor executate cu întârziere, conform dispozițiilor art. 11.5 din contract;

- nu în ultimul rând, art. 11.7 din contract prevede foarte clar că dacă vânzătorul nu va livra marfa solicitată în termenul și în condițiile stipulate contractual, cumpărătorul va avea dreptul să achiziționeze el însuși floarea soarelui de pe piață, indiferent de prețul acesteia, urmând ca vânzătorul să fie



obligat la plata diferenței dintre prețul de achiziție la care cumpărătorul a achiziționat de la terți marfa, și prețul prevăzut contractual, precum și o penalitate suplimentară de 50% din valoarea mărfii nelivrate;

- dacă nu și-ar fi respectat obligațiile asumate față de CHS X S.R.L., societatea și-ar fi pierdut credibilitatea pe piață și nu ar mai fi putut contracta pe viitor cu acest client.

Or, sumele datorate cu titlul de despăgubiri potrivit prevederilor anterior indicate exced cu mult pretinsa pierdere invocată de organul fiscal, și reprezintă dovada clară a faptului că decizia societății de a achiziționa singură produsul de la terțe persoane și de a suporta consecințele pretensei vânzări "în pierdere" a fost o decizie pur economică și rațională. Numai o persoană irațională ar fi refuzat să achiziționeze floarea soarelui de la terți, chiar și la un preț mai mare decât cel propus la vânzare, și ar fi permis să existe întârzieri la livrare care să atragă plata unor despăgubiri chiar și de 10 ori mai mari decât pretinsa pierdere invocată de organul fiscal.

Pe cale de consecință, solicită să se dispună acordarea deductibilității cheltuielilor în sumă de S lei deoarece decizia echipei de inspecție fiscală este neîntemeiată legal și abuzivă.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu servicii și a TVA aferentă pentru achizițiile de la S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, petenta susține că, în anul 2015, societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții de servicii buldoexcavator în sumă de S lei (TVA inclusă), și servicii transport în sumă de S lei (TVA inclusă), și S lei (TVA inclusă).

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a considerat ca societatea nu avea drept de deducere a cheltuielilor în sumă de S lei, întrucât "nu deține decât contracte și facturi fără a prezenta alte situații detaliate privind lucrările prestate, documente specifice prestărilor efectuate, etc." Invocând aceleași argumente, echipa de inspecție fiscală consideră TVA în sumă de S lei, nedeductibilă.

Cu privire la impozitul pe profit, atragem atenția în primul rând asupra unei erori de calcul a echipei de inspecție fiscală prin care sarcina fiscală impusă societății a fost majorată artificial cu S lei totalul valorilor înscrise în cele trei facturi este de S lei bază și S lei TVA, astfel încât totalul este de S lei și nu S lei așa cum a fost inclus de echipa de inspecție în RIF și în Decizia de impunere.

Din perspectiva motivării acestei impuneri, organele de inspecție fiscală argumentează respingerea deductibilității cheltuielilor pe motiv că societatea nu a prezentat alte documente justificative în afară de factură și contract, considerând că sunt astfel încălcate prevederile art. 21, alin. (4) lit.f) din Codul fiscal.

Cerința legală privind efectuarea înregistrărilor în contabilitate în baza unor documente justificative întocmite conform legii are ca unic scop „să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune" (practic o dovada a realizării unei operațiuni dacă există suspiciuni privind realitatea acesteia). Aceasta nu condiționează deductibilitatea cheltuielilor de un anumit număr de documente justificative.

Deductibilitatea cheltuielilor putea fi pusă în discuție dacă efectuarea operațiunilor ar fi fost pusă în discuție sau scopul economic al acestora nu putea fi demonstrat. Conform regulii generale de deductibilitate prevăzute de Codul fiscal, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit acele cheltuieli care sunt realizate în scopul obținerii de venituri impozabile. Pentru anumite tipuri de cheltuieli, legislația fiscală stabilește reguli specifice de deductibilitate care trebuie avute în vedere la aplicarea tratamentului fiscal corect:

Învocă în acest sens prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și afirmă că, în cazul de față, nu s-a efectuat o analiză a necesității serviciilor achiziționate, așa cum prevede legislația specifică în domeniul impozitului pe profit. Practic, s-a concluzionat că nu pot fi deductibile cheltuielile aferente serviciilor care au fost în mod clar efectuate în scopul activității economice a societății (serviciile de transport cereale).

De asemenea, invocă și prevederile art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în anul 2015.

Ori, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceste prevederi, având în vedere faptul că au motivat respingerea deductibilității cheltuielilor în baza faptului că societatea a prezentat doar contracte și facturi pentru aceste servicii.

Atașează (Anexa 15) documentele de transport CMR și centralizatorul de curse pentru serviciile de transport efectuate și precizează că aceste documente dovedesc încă o dată netemeinicia constatărilor echipei de inspecție fiscală care nu a efectuat constatări complete pentru această speță.

Concluzionând, consideră fără temeii legal concluzia organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile.

Cu privire la deductibilitatea TVA, invocă prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2015 și consideră că societatea îndeplinește condițiile de deductibilitate, respectiv: a) achizițiile au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile și b) deține facturi care conțin toate elementele prevăzute de lege. Afirmă că legislația în materie de TVA nu condiționează deductibilitatea TVA de existența altor documente în afară de factură.

Mai face mențiunea că regulile de deductibilitate a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit sunt în mare măsură diferite de cele de deductibilitate a TVA aferentă achizițiilor. Această situație este evidentă din parcurgerea prevederilor din Codul Fiscal (doar în câteva situații punctuale există referințe de la Titlul privind impozitul pe profit la cel privind TVA sau invers). Nu avea cum să fie altfel în condițiile în care TVA este o taxă armonizată la nivelul UE (cadrul legal aplicabil fiind asemănător în toate Statele membre) iar impozitul pe profit este supus reglementării interne. Acest aspect a fost confirmat în numeroase opinii emise de Direcția de Legislație din cadrul Ministerului de Finanțe dar și în răspunsurile la contestații emise de structurile specializate din cadrul ANAF.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene ("CJUE") face parte din acquis-ul comunitar, pe care România în calitate de stat membru al Uniunii Europene are obligația să îl respecte, în conformitate cu art. 4 din Protocolul privind condițiile și aranjamentele referitoare la admiterea României în Uniunea Europeană: **"Dispozițiile acquis-ului [...] sunt obligatorii și se aplică în [...] România de la data aderării"**.

Conform unei jurisprudențe constante a Curții, "dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA și în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru achizițiile efectuate (i.e. hotărârile CJUE în cazurile C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others, paragraful 43 și cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia, paragrafele 30 și 31)."

"Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (i.e. hotărârile CJUE în cazurile C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others, paragraful 44 și cazul C-590/13 Idexx Laboratories Italia, paragraful 32)."

Mai mult, Curtea a statuat că "principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă, (i.e. cazurile unite C-95/07 și 96/07 - Ecotrade, paragraful 63; cazul C-392/09 - Uszodaépítő, paragraful 39; cazul C-385/09 - Nidera Handelscompagnie, paragrafele 42 și 43; cazul C-590/13 - Idexx Laboratories Italia, paragraful 38)."

În consecință, "în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (cazul C-590/13 - Idexx Laboratories Italia, paragraful 40)".

În plus, "măsurile pe care statele membre le pot implementa, în baza articolului 273 din Directiva de TVA, pentru colectarea corectă a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu pot să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pună în discuție neutralitatea TVA (i.e. hotărârea în cazurile unite C-110/98 și C-147/98 - Gabalfrisa și Others, paragraful 52; cazul C-146/05 - Collée, paragraful 26; cazul C-385/09 - Nidera Handelscompagnie, paragraful 49; cazul C-590/13 - Idexx Laboratories Italia, paragrafele 36 și 37)."

Dreptul de deducere trebuie acordat dacă achizițiile în cauză au o legătură directă cu operațiunile ce conferă drept de deducere a TVA sau dacă aceste achiziții fac parte din cheltuielile generale de funcționare ale persoanei impozabile.

În vederea acordării dreptului de deducere a TVA trebuie să se analizeze substanța tranzacțiilor, Curtea de Justiție a Uniunii Europene recunoscând în nenumărate rânduri prevalența substanței asupra formei. În cazul de față, nu a fost analizată substanța tranzacțiilor, având în vedere că deductibilitatea TVA aferentă unor achiziții care au fost în mod vădit efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale Societății (ex. servicii buldoexcavator, servicii transport cereale) a fost respinsă.

Mai mult, respectivul furnizor a declarat prestările efectuate către Societate, echipa de inspecție fiscală neconstatând diferențe de raportare în declarațiile 394.

Un alt aspect important este că furnizorii au colectat TVA aferentă prestărilor efectuate, respingerea deductibilității TVA ducând astfel la o dublă impozitare, ceea ce contravine sistemului comun privind TVA la nivelul Uniunii Europene statuat prin prevederile Directivei 112/2006 și jurisprudența CJUE.

Pe cale de consecință, decizia echipei de inspecție fiscală de a respinge deductibilitatea TVA este neîntemeiată legal și solicită să se dispună acordarea deductibilității TVA în această situație.

În consecință, societatea solicită admiterea contestației.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma de S lei, reprezentând:**

- S lei – impozit pe profit;
- S lei – TVA.

Inspecția fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, a vizat perioada 01.08.2014-30.11.2016 cu privire la TVA și 01.01.2013-31.12.2016 cu privire la impozitul pe profit.

Obiectul de activitate al societății: „Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor)”, cod CAEN 150.

Situația juridică a contribuabilului este de societate activă.

### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2013**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** o pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând o pierdere fiscală aferentă anului 2013 în sumă de (-)S lei** (= -S lei pierdere contabilă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că, urmare inspecției fiscale consemnate în Raportul nr. F-IS X din 23.07.2014 pierdere fiscală a fost limitată la S lei, iar diferența de S lei va fi luată în calcul la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2013.

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de S lei, astfel:**

- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu dobânzi și diferențe de curs valutar;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu TVA aferentă cheltuielilor de protocol.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2013 o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei = -S lei pierdere fiscală declarată de societate + S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei = -S lei pierdere fiscală 2013+(-)S lei.**

#### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2014**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** profit contabil în sumă de S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând profit impozabil aferent anului 2014 în sumă de S lei** (=S lei profit contabil+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de (-)S lei, astfel:**

- S lei – venituri aferente anului 2014 care au fost înregistrate de contribuabil în anul 2015;
- (-)S lei – cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar acordate în favoarea contribuabilului;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu prestări servicii instalații electrice efectuate la spațiul închiriat de la punctul de lucru din Tutora conform contractului nr. X/05.03.2014 încheiat cu S.C. X S.R.L., cheltuieli care trebuiau încorporate în investiție și recuperate pe calea amortizării;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții;
- S lei – cheltuieli cu servicii de consultanță în domeniul managementului investiției și administrarea contractului de execuție conform contractului nr. X/22.09.2014, respinse la deducere, întrucât trebuiau încorporate în valoarea mijloacelor fixe;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe;

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au mai constatat că petenta a dedus cheltuieli cu provizioane pentru creanțe incerte în sumă de S lei, dar care nu au fost luate în considerare de către acestea drept cheltuieli deductibile fiscal și nu au fost incluse în baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2014.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2014 un profit impozabil în sumă de S lei = S lei profit declarat de societate + (-)S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei = S lei profit impozabil +(-)S lei.**

### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând pierdere fiscală aferentă anului 2015 în sumă de (-)S lei** (= -S lei pierdere contabilă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2015 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de S lei, astfel:**

- S lei – venituri din subvenții încasate de la X după anul 2015 și repuse de organul de control în anul 2015;
- S lei – diferență de venituri suplimentare din vânzarea mărfurilor ca urmare a constatării că societatea a vândut produse în pierdere;
- (-)S lei – cheltuieli cu arenda acordate în favoarea contribuabilului, întrucât acesta a evidențiat și a achitat cheltuielile după data depunerii declarației privind impozitul pe profit;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport în baza contractului de prestări servicii nr. X/03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., întrucât petenta nu a făcut dovada cu documente că operațiunile sunt reale.
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu dobânzi;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe în anul 2014;
- S lei – diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal;

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2015 o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei = (-)S lei

pierdere declarată de societate + S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2015 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei =** (-)S lei pierdere fiscală 2015 +(-)S lei pierdere fiscală de recuperat din anii anteriori.

### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2016**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** profit contabil în sumă de S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, rezervă deductibilă fiscal în sumă de S lei, **rezultând profit impozabil aferent anului 2016 în sumă de S lei** (= S lei profit contabil-S lei rezervă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2016 o profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit declarat în sumă de S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de (-)S lei, astfel:**

- (-)S lei – diferență de declarare profit contabil (S lei declarat-S lei rezultat din evidența contabilă);
- (-)S lei – cheltuieli aferente decontării producției aferente anului 2016, acordate în favoarea contribuabilului
- S lei – venituri din subvenții încasate de la X după anul 2016 și repuse de organul de control în anul 2016;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu impozitul pe profit;
- (-)S lei – rezervă legală nedeductibilă fiscal;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe în anul 2014;
- S lei – alte cheltuieli nedeductibile.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2016 un profit în sumă de S lei = S lei profit declarat de societate + (-)S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2016 un profit impozabil în sumă de S lei** (= S lei profit 2016 +(-)S lei pierdere fiscală de recuperat din anii anteriori) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei. Întrucât societatea beneficiază de dreptul de deducere a sponsorizărilor în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2016 un impozit pe profit datorat în sumă de S lei (= S lei impozit pe profit 2016-S lei sponsorizări).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași, un impozit pe profit în sumă S lei.**

**De asemenea,** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății **TVA în sumă de S lei** aferentă prestărilor de servicii efectuate cu un buldoexcavator în baza contractului de prestări servicii nr. X/03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., întrucât petenta nu a făcut dovada cu documente că operațiunile sunt reale.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organului de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la S lei, reprezentând impozit pe profit aferent anilor 2013-2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X.**

#### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2013**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** o pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând o pierdere fiscală aferentă anului 2013 în sumă de (-)S lei** (= -S lei pierdere contabilă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că, urmare inspecției fiscale consemnate în Raportul nr. F-IS X din 23.07.2014 pierderea fiscală a fost limitată la S lei, iar diferența de S lei va fi luată în calcul la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2013.

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de S lei, astfel:**

- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu dobânzi și diferențe de curs valutar;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu TVA aferentă cheltuielilor de protocol.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2013 o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei = -S lei pierdere fiscală declarată de societate + S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2013 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei = -S lei pierdere fiscală 2013+(-)S lei.**



## **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2014**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** profit contabil în sumă de S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând profit impozabil aferent anului 2014 în sumă de S lei** (=S lei profit contabil+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de (-)S lei, astfel:**

- S lei – venituri aferente anului 2014 care au fost înregistrate de contribuabil în anul 2015;
- (-)S lei – cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar acordate în favoarea contribuabilului;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu prestări servicii instalații electrice efectuate la spațiul închiriat de la punctul de lucru din Tutora conform contractului nr. X/05.03.2014 încheiat cu S.C. X S.R.L., cheltuieli care trebuiau încorporate în investiție și recuperate pe calea amortizării;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții;
- S lei – cheltuieli cu servicii de consultanță în domeniul managementului investiției și administrarea contractului de execuție conform contractului nr. X/22.09.2014, respinse la deducere, întrucât trebuiau încorporate în valoarea mijloacelor fixe;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe;

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au mai constatat că petenta a dedus cheltuieli cu provizioane pentru creanțe incerte în sumă de S lei, dar care nu au fost luate în considerare de către acestea drept cheltuieli deductibile fiscal și nu au fost incluse în baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2014.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2014 un profit impozabil în sumă de S lei = S lei profit declarat de societate + (-)S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2014 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei = S lei profit impozabil +(-)S lei.**

## **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2015**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** pierdere contabilă în sumă de (-)S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, **rezultând pierdere fiscală aferentă anului 2015 în sumă de (-)S lei** (= -S lei pierdere contabilă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această

sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2015 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de S lei, astfel:**

- S lei – venituri din subvenții încasate de la X după anul 2015 și repuse de organul de control în anul 2015;
- S lei – diferență de venituri suplimentare din vânzarea mărfurilor ca urmare a constatării că societatea a vândut produse în pierdere;
- (-)S lei – cheltuieli cu arenda acordate în favoarea contribuabilului, întrucât acesta a evidențiat și a achitat cheltuielile după data depunerii declarației privind impozitul pe profit;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport în baza contractului de prestări servicii nr. X/03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., întrucât petenta nu a făcut dovada cu documente că operațiunile sunt reale.
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu dobânzi;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe în anul 2014;
- S lei – diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal;

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2015 o pierdere fiscală în sumă de (-)S lei = (-)S lei pierdere declarată de societate + S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2015 o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de (-)S lei = (-)S lei pierdere fiscală 2015 +(-)S lei pierdere fiscală de recuperat din anii anteriori.**

### **Cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2016**

În urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au constatat că **societatea a declarat** profit contabil în sumă de S lei (=S lei venituri-S lei cheltuieli), cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de S lei, rezervă deductibilă fiscal în sumă de S lei, **rezultând profit impozabil aferent anului 2016 în sumă de S lei** (= S lei profit contabil-S lei rezervă+S lei cheltuieli nedeductibile). La această sumă societatea a adăugat și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rămânând la 31.12.2016 o profit impozabil în sumă de S lei și un impozit pe profit declarat în sumă de S lei.**

În urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au stabilit **suplimentar o bază impozabilă la calculul profitului impozabil în sumă de (-)S lei, astfel:**

- (-)S lei – diferență de declarare profit contabil (S lei declarat-S lei rezultat din evidența contabilă);
- (-)S lei – cheltuieli aferente decontării producției aferente anului 2016, acordate în favoarea contribuabilului
- S lei – venituri din subvenții încasate de la X după anul 2016 și repuse de organul de control în anul 2016;
- S lei – cheltuieli respinse la deducere cu impozitul pe profit;
- (-)S lei – rezervă legală nedeductibilă fiscal;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în investiții în anul 2014;
- (-)S lei – cheltuieli cu amortizarea acordate în favoarea contribuabilului aferente cheltuielilor în sumă de S lei încorporate în mijloace fixe în anul 2014;
- S lei – alte cheltuieli nedeductibile.

Urmare a stabilirii suplimentare a bazei în sumă de (-)S lei, rezultă pentru anul 2016 un profit în sumă de S lei = S lei profit declarat de societate + (-)S lei bază impozabilă stabilită suplimentar. Având în vedere pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de (-)S lei, **rezultă la 31.12.2016 un profit impozabil în sumă de S lei** (= S lei profit 2016 +(-)S lei pierdere fiscală de recuperat din anii anteriori) și un impozit pe profit aferent în sumă de S lei. Întrucât societatea beneficiază de dreptul de deducere a sponsorizărilor în sumă de S lei, rezultă pentru anul 2016 un impozit pe profit datorat în sumă de S lei (= S lei impozit pe profit 2016-S lei sponsorizări).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași, un impozit pe profit în sumă S lei.**

Astfel, baza de impozitare este formată din sume cu plus și cu minus, respectiv sume stabilite în sarcina contribuabilului și sume acordate în favoarea sa, precum și pierdere fiscală provenită din anii anterior care trebuie recuperată, sume care se influențează.

Societatea contestă parțial bazele de impozitare, respectiv baze impozabile stabilite suplimentar în sarcina sa și baze impozabile neluate în calcul de inspecția fiscală, respectiv contestă impozitul pe profit în sumă de S lei, întrucât solicită să i se accepte la deducere cheltuielile în sumă totală de S lei (S lei+S lei+S lei), respinse la deducere de inspecția fiscală.

**A. Referitor la solicitarea contribuabilului de a i se lua în calcul în baza impozabilă a impozitului pe profit suma de S lei, reprezentând cheltuieli deductibile cu provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți aferente anului 2014 evidențiate de acesta în contabilitate, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste cheltuieli, în condițiile în care au**

**constatat că acestea sunt nedeductibile fiscal, iar petenta nu le-a declarat în termenul prevăzut de lege.**

**În fapt**, pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au mai constatat că petenta a dedus cheltuieli cu provizioane pentru creanțe incerte în sumă de S lei, dar care nu au fost luate în considerare de către acestea drept cheltuieli deductibile fiscal și nu au fost incluse în baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2014.

Astfel, în data de 26.03.2014 societatea a înregistrat achiziții de cereale și sămânță de grâu, porumb boabe, soia și floarea soarelui, pentru care s-au aplicat măsuri de simplificare (taxare inversă) după cum urmează, de la:

-de la S.C. X S.A. Tg.Frumos CIF RO X în baza facturii X/26.03.2014 în valoare totală de S lei din care TVA S lei;

- de la S.C. X S.R.L. Brăila, CIF RO X în baza facturii nr. X din 26.03.2014 în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei;

-de la S.C. X S.R.L. Războieni, CIF RO X în baza facturii nr. X din 26.03.2014 în valoare totală de S lei din care TVA în suma de S lei;

-de la S.C. X S.R.L. Războieni, CIF RO X în baza facturii nr. X din 26.03.2014 în valoare totală de S lei din care TVA în sumă de S lei.

Pe parcursul inspecției fiscale și urmare a verificării documentelor puse la dispoziție, s-au constatat anumite aspecte noi cu privire la tranzacțiile menționate mai sus, respectiv achizițiile prezentate în facturile de mai sus reprezintă produse finite ce au fost livrate, pe bază de avize, de fiecare societate în parte, către S.C. X S.R.L. în anul 2013 (de la persoane afiliate **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**). Toate aceste achiziții și marfa aflată în stoc (parte din ea la **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**) au fost livrate cu factura Seria X nrX din data de 27.03.2014 în sumă totală de S lei (cu taxare inversă) către S.C. X S.R.L. cu sediul în București, str. X nr.X,Corp. A.

La momentul efectuării inspecției fiscale la **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, s-a constatat că marfa livrată care S.C. X S.R.L. și înregistrată în contul 411 „Clienți” a fost ulterior înregistrată în contul 411-08 "Clienți în litigiu" întrucât contravaloarea acestei facturi nu a fost încasată și această societate a intrat în procedura de insolvență -faliment începând cu data de 19.05.2014. **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** în luna decembrie 2014 pentru această creanță în sumă de S lei constituie provizion deductibil în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, respectiv prevederile art. 22 lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (conform explicațiilor date de reprezentanții societății).

Urmare verificării documentelor de evidență contabilă și discuțiilor purtate cu reprezentanții societății cu privire la marfa achiziționată și livrată către S.C. X S.R.L., aceștia au prezentat situația după cum urmează:

- în perioada 06.2013 - 10.2013 au fost depozitate cereale în silozul aparținând S.C. X S.R.L. din Iași, str. Xi, nr.X,cerealele au fost livrate pe baza de avize către depozit, pentru păstrarea în custodie conform contractelor de prestări servicii-depozitare;

- contract nr. X încheiat astăzi 21.10.2013 încheiat cu S.C. X S.R.L.;
- contract nr. X încheiat astăzi 26.06.2013 cu S.C. X S.A. TG.

Frumos;

- contract nr. X încheiat astăzi 29.07.2013 încheiat cu S.C. X S.R.L.

Războieni;

- contract nr. X încheiat astăzi 17.07.2013 încheiat cu **S.C. X S.R.L.**

**Butea, jud. Iași;**

- contract nr. X încheiat astăzi 17.07.2013 încheiat cu S.C. X S.R.L.

Războieni;

-conform listelor de inventar la data de 31.11.2013, mărfurile care fac obiectul acestei tranzacții, aveau confirmare din partea S.C. X S.R.L., că sunt în custodie conform documentelor anexate, nota explicativă și toate anexele la această notă;

-urmare solicitărilor repetate de a livra marfa din custodie, așa cum reprezentantul societății detaliază în nota explicativă, în data de 29.01.2014 **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, angajează pe cale electronică firma X S.A. pentru servicii de mostrare, conform facturii seria X nr. X din data de 31.01.2014 urmând a se face o verificare prin "mostrare" a cerealelor depozitate în depozitul S.C. X S.R.L.. Conform "proces verbal de mostrare" pus la dispoziție de către societate reiese că marfa nu se mai afla în depozit după cum reiese și din actele adiționale încheiate în data de 19.02.2014 la contractele de prestări servicii încheiate între S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. Razboieni, S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.A. Tg.Frumos.

Din actele adiționale reiese că produsele finite păstrate în custodie transportate conform avizelor de expediție la depozitul din Iași, Str.Xi nr. X"sunt lipsă din motive necunoscute".

În actele adiționale încheiate, la art. 1 se fac următoarele precizări: "Depozitarul se angajează față de Deponent ca în termen de 10 zile de la semnarea prezentului act, să îi plătească acestuia sumele de bani menționate în actele adiționale cu titlu de despăgubiri datorate pentru neîndeplinirea obligației de restituire a mărfurilor depozitate" (respectiv **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.A. Tg. Frumos). Pentru neplata în termen se precizează că vor fi calculate penalități de întârziere de 0,01%.

Conform documentelor de evidența contabilă verificate, nu au fost calculate și evidențiate "venituri din penalități" aferente acestor contracte.

În același act adițional se menționează că Deponentul va ceda Contractul și implicit creanța la care este îndreptățit, cu acordul Depozitarului către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**.

- Urmare celor menționate mai sus societățile afiliate S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.A. Tg. Frumos, în luna martie 2014 au procedat la facturarea produselor finite respectiv cereale și sămânță de grâu, porumb boabe, soia și floarea soarelui către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și aceasta a refacturat toată cantitatea către S.C. X S.R.L. cu factura seria X nr. X din data de 27.03.2014 în valoare totală de S lei.

Ulterior **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** se înscrie pe tabloul creanțelor cu toată suma având în vedere că S.C. X S.R.L. a intrat în procedura de insolvență în data de 19.05.2014, conform buletin de insolvență nr. X/18.06.2014.

În luna decembrie 2014, luând în considerare posibilitatea că ar putea să nu se încaseze creanța, se constituie prin nota contabilă nr. X/21.12.2014 prin conturile 681.04 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” = 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți” cu suma de S lei provizionul pentru creanțe incerte, aferente S.C. X S.R.L..

Societatea constituie provizionul în conformitate cu prevederile art. 22 lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu completări și modificări ulterioare. Ca termen de scadență societatea a luat data de 27.03.2014 așa cum se motivează în nota explicativă la întrebarea nr. 4.

Din verificarea informațiilor existente în baza de date a organului fiscal la adresa de intranet <http://www.fiscnet.ro/>-Tablou de bord, Informații fiscale persoane juridice, a verificării situației privind neconcordanțele din Declarațiile 394, bilanț contabil, alte declarații depuse la organul fiscal și pentru perioada verificată s-a constatat că S.C. X S.R.L. plecată prin transfer în Municipiul București, Sector X str. X nr. X, corp. A, Parter în data de 10.03.2014 este inactivă din data de 08.11.2016 și nu deține cod valabil de TVA din data de 01.11.2015.

Din verificarea neconcordanțelor cu privire la informațiile raportate prin declarația informativă D394 s-a constatat că S.C. X S.R.L. a emis factura pentru aceeași valoare a tranzacției respectiv S lei ,cu taxare inversă, către S.C. X S.R.L. și prezintă neconcordanțe cu privire la această tranzacție întrucât această societate nu declara achiziții de la S.C. X S.R.L..

Conform informațiilor extrase din baza de date <http://www.fiscnet.ro/>-date generale contribuabili s-a constatat că S.C. X S.R.L. are ca asociați persoana fizică X și persoana juridică S.C. X S.R.L.. Societatea a funcționat până la 06.03.2014 la adresa din jud. Iași, str. X nr. 5, et. X, iar punctul de lucru din Iași, bld. Xi nr. 5, bl. X, et. X a funcționat până la data de 10.09.2014, dată după care s-a transferat la București.

Urmare deschiderii procedurii de insolvență pentru S.C. X S.R.L., prin Hotărârea X/2018 din 22.01.2018 s-a dispus notificarea sentinței de Închidere a procedurii direcției teritoriale a finanțelor publice și registrului comerțului pentru efectuarea mențiunii, dispune radierea S.C. X S.R.L., descarcă pe lichidatorul judiciar și toate persoanele care l-au asistat de orice responsabilități, cu posibilitatea depunerii apelului la Tribunalul București.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că la momentul încheierii contractelor și tranzacțiilor S.C. X S.R.L. era reprezentată de Giancarlo Andreea.

În legătură cu S.C. X S.R.L. conform aceleiași baze de date s-a constatat că are aceeași asociați persoana fizică X și persoana juridică S.C. X S.R.L., a funcționat cu sediul în Iași, bld. Xi, nr. X, etX, ap.X după care s-a

transferat la București începând cu data de 24.06.2016 cu adresa în mun. București, sector X strX, nr. X, corp X.

Urmare celor prezentate mai sus organul de inspecție consideră că provizionul constituit nu este deductibil din punct de vedere fiscal din următoarele motive:

-La data livrării mărfurilor, respectiv 27.03.2014, data când a fost întocmită factura, societatea tocmai constatase că marfa lipsea din custodie "din motive necunoscute" încă din 29.01.2014, conform documentelor prezentate mai sus, ori în aceste condiții **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** nu putea să livreze către S.C. X S.R.L. marfa care deja era lipsă în valoare de S lei, cum de altfel nici să achiziționeze de la societățile afiliate marfa în valoare totală de S lei. Între cele patru societăți afiliate și **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** nu există avize de expediție cu privire la această marfă facturată în data de 26.03.2014. Înțelegerea făcută între cele 6 societăți prin încheierea actelor adiționale la contracte, nu prezintă o imagine clară asupra destinației mărfurilor reprezentând cereale și sămânță de grâu, porumb boabe, soia și floarea soarelui, ce s-a întâmplat cu ele mai departe de depozitul din Bld. Xi, mărfuri pentru care însăși S.C. X S.R.L. emite mai departe factura către S.C. X S.R.L. cu aceeași valoare a tranzacției, în condițiile în care marfa nu mai exista în depozit.

Faptul ca societatea a recunoscut că acestea sunt lipsă la verificările efectuate, rezultă că aceste mărfuri chiar și la momentul inspecției fiscale sunt lipsă la inventar, întrucât nu se cunoaște destinația exactă, respectiv dacă acestea au fost valorificate de o societate înregistrată în scopuri de TVA pentru a putea beneficia de prevederile legale în vigoare cu privire la măsuri de simplificare, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 cu modificările și completări ulterioare sau care a fost altă posibilă destinație.

De asemenea **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** nu a prezentat documente care să demonstreze că a deschis acțiune în instanță pentru recuperarea prejudiciilor create îndreptându-se asupra administratorului societății. Explicația societății este că s-a încercat recuperarea acestor pagube pe cale amiabilă și mai târziu înscrierea pe tabloul creanțelor la momentul deschiderii procedurii procedurii insolvenței (explicații detaliate în nota explicativă).

La momentul finalizării inspecției fiscale patrimoniul S.C. X S.R.L. a fost evaluat și valorificat conform procesului verbal de licitație nr. X din data de 18.10.2017 și adjudecat spre vânzare conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/16.11.2017.

Distribuirea sumelor încasate s-a făcut către CHS X cu rang de prioritate prevăzut la art. 121 pct. 2 din Legea 85/2006 cu valoarea bunurilor vândute, respectiv depozitul din Iași, bld. X.

Având în vedere cele menționate mai sus organul de inspecție fiscală consideră aceste operațiuni ca nefiind în concordanță cu realitatea, existând suspiciuni asupra realității acestor tranzacții, asupra modului cum s-au derulat aceste tranzacții.

Organul de inspecție fiscală a considerat că există suspiciuni cu privire la livrarea de mărfuri, contravaloarea facturii seria X nr. X din data de 27.03.2014 în valoare totală de S lei, având în vedere că mărfurile care au fost livrate cu aviz de însoțire a mărfii conform situațiilor prezentate în anexa la nota explicativă solicitată reprezentantului societății, nu mai existau la data de 27.03.2014.

Organul de inspecție fiscală nu au luat în considerare această operațiune, drept pentru care nu au luat în calcul nici cheltuielile cu marfa aferente acestor tranzacții și nici venituri din vânzări marfă și produse finite.

Având în vedere că organul de inspecție fiscală nu recunoaște operațiunea de vânzări de mărfuri și produse finite la data de 23.06.2017 ca fiind o operațiune realizată de către petentă întrucât marfa era lipsă la momentul tranzacției, lipsă de la data de 29.01.2014. Pentru **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** stocul de produse finite lipsă era în sumă de S lei. **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** va storna facturile de la cele patru societăți afiliate, respectiv S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.A. Tg.Frumos, astfel încât fiecare societate să-și înregistreze corespunzător stocul de marfă lipsă.

Întrucât societatea a înregistrat în balanța contabilă și în bilanțul contabil constituirea acestui provizion fără a declara la organul fiscal decât după data începerii inspecției fiscale această cheltuială, ținând cont de toate cele menționate mai sus, organul de inspecție fiscală nu a luat în calcul ca fiind deductibil acest provizion în sumă de S lei la calculul impozitului pe profit pentru anul 2014.

Societatea susține că are dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizionul constituit și că afirmațiile organelor de inspecție fiscală sunt neîntemeiate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11**

**„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**



Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

• **art. 19 alin. (1), art. 21, art. 22** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

**ART. 19**

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

**ART. 21**

**“Cheltuieli**

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

[...]

**(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

[...]

**g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art. 22;**

[...]

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

**c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;**

[...]

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

[...].”

**ART. 22**

**„Provizioane și rezerve**

**(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:**

[...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; [...]"

• Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct.12, pct. 44 și pct. 53**, se precizează că:

**“Norme metodologice:**

**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.**

[...]

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

[...]

**„53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.**

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care

sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

**Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art. 22 din Codul fiscal”.**

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil cheltuielile deductibile, efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii și prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, se face precizarea în mod expres că înregistrările în evidența contabilă trebuie să se facă cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Tot în prevederile legale invocate se precizează că se admit la deducere cheltuielile cu provizioanele constituite în limita unui procent de 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, dar cu anumite condiții, respectiv să fie înregistrate după data de 1 ianuarie 2004, să fie neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, să nu fie garantate de altă persoană, să fie datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului și să fie incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Totodată se specifică faptul că, creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

• De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

#### **ART. 6**

**„(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”.**

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”

• Totodată, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

„ANEXA 1

**REGLEMENTĂRI CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene**

[...]

**CAPITOLUL II**

**FORMATUL ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

**ANUALE**

[...]

**SECȚIUNEA 7**

**PRINCIPII CONTABILE GENERALE**

[...]

**46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.**

**(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

**Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

**În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.**

[...]

**184. – [...] (2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, 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.**

**(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta”.**

Conform acestor prevederi legale, operațiunile economico-financiare se evidențiază în contabilitate în baza documentelor justificative.

Aceste documente justificative trebuie să reflecte întocmai modul cum operațiunile economico-financiare se produc și să fie în concordanță cu realitatea.

De asemenea, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune ca valorile din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere să se facă ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a transmis în baza contractului nr. X/17.07.2013 încheiat cu S.C. X S.R.L. Iași, în calitate de depozitar, cereale pentru a fi păstrate de către acesta în regim de depozitare contra unui cost de depozitare.

La data de 29.01.2014 are loc încheierea de către S.C. X ROMANIA S.A. a unor procese verbale de moștrare informativă la acel depozitar (S.C. X S.R.L. Iași) din care rezultă că cerealele aparținând petentei (**S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**) și altor 4 societăți lipsesc din acel depozit.

Ulterior, la data de 19.02.2014, petenta încheie cu depozitarul S.C. X S.R.L. Iași un act adițional la contractul încheiat anterior, prin care depozitarul se obligă să achite petentei paguba în sumă de S lei în termen de 10 zile, iar în caz de întârziere a plății, să achite și o penalitate de întârziere de 0,1%/zi din suma datorată.

Tot la acea dată, 19.02.2014, celelalte patru societăți păgubite (S.C. X TG. FRUMOS S.A., S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.R.L. Brăila, S.C. X S.R.L. Războieni), în calitate de deponenți și cedenți, transferă contractele și creanțele lor către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**.

În luna martie 2014, la data de 26.03.2014, cele patru societăți păgubite (S.C. X TG. FRUMOS S.A., S.C. X S.R.L. Războieni, S.C. X S.R.L. Brăila, S.C. X S.R.L. Războieni) facturează către petentă valoarea cerealelor lipsă în gestiune.

La data de 27.03.2014 petenta refacturează către S.C. X S.R.L. Iași valoarea totală a despăgubirii de S lei, a sa și a celor patru societăți însumată.

Întrucât depozitarul S.C. X S.R.L. Iași nu a mai achitat datoria în sumă totală de S lei către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, prin Nota contabilă nr. X/21.12.2014, petenta efectuează înregistrarea 681.04 „Cheltuieli de

exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante" = 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți” constituirea unui provizion 30% din creanța incertă asupra S.C. X S.R.L. Iași în sumă de S lei.

Facem precizarea că nu ne însușim susținerile societății din contestația formulată pentru motivele care urmează:

În cazul de față, pe de o parte se încheie contracte de cesiune de creanță cu petenta, iar pe de altă parte, societățile îi emit acesteia facturi de vânzare mărfuri, iar la rândul ei petenta facturează către S.C. X S.R.L. Iași facturi de vânzare.

Întrucât bunurile sunt lipsă, facturile de achiziție și ulterior de revânzare nu pot fi luate în considerare întrucât operațiunile reflectate în acestea nu sunt reale. Bunurile nu există, și prin urmare, tranzacția nu e reală. Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate anterior, pentru a putea fi înregistrată în contabilitate și pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, un contribuabil trebuie să facă dovada realității operațiunii cu documente justificative. Or, în cazul de față, bunurile au ajuns la S.C. X S.R.L. Iași în baza contractelor de prestări servicii-depozitare și nu prin cumpărare de la alt furnizor și fără a se face transferul efectiv al bunurilor.

De asemenea, încheierea unui contract de cesiune de creanță, presupune efectuarea înregistrării 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori diverși", conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

**„190. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").**

[...]

#### **GRUPA 46 "DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI"**

**Din grupa 46 "Debitori și creditori diverși" fac parte:**

**Contul 461\*) "Debitori diverși"**

**Cu ajutorul acestui cont se ține evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii și a altor creanțe, altele decât entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare.**

**Contul 461 "Debitori diverși" este un cont de activ.**

**În debitul contului 461 "Debitori diverși" se înregistrează:**

**- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (758, 4427);**

**- prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate (758, 4427);**

**- valoarea imobilizărilor financiare cedate (764);**

**- valoarea debitelor reactivate (754);**

**- suma împrumuturilor obținute prin obligațiunile emise (161);**

- sumele de încasat reprezentând alte împrumuturi și datorii asimilate (167);
- dividende de încasat aferente titlurilor imobilizate sau celor pe termen scurt (761, 762);
- valoarea titlurilor de plasament pe termen scurt și a acțiunilor proprii pe termen scurt, cedate, precum și diferența favorabilă dintre prețul de cesiune și prețul de achiziție al acestora (501, 506, 508, 764);
- valoarea sumei de încasat din vânzarea acțiunilor proprii răscumpărate (109, 141);
- valoarea veniturilor înregistrate în avans (472);
- sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate de către entitate persoanelor fizice, altele decât propriii salariați, nedecontate până la data bilanțului (542);
- valoarea despăgubirilor și a penalităților datorate de terți (758);
- sumele datorate de terți pentru redevențe, locații de gestiune și chirii (706);
- dobânzile datorate de către debitorii diverși (766);
- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în valută, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);
- diferențele favorabile aferente creanțelor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (768);
- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117).

[...].

În cazul de față, nu este vorba de o creanță asupra clienților, care nu a mai putut fi încasată, situație care permitea constituirea unui provizion pentru deprecierea creanțelor – clienți în procent de 30%, provizion care se constituie pe seama cheltuielilor deductibile, prin efectuarea înregistrării 681.04 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” = 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți”, conform prevederilor legale mai sus invocate, precum și conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

**„189. - (1) Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 "Clienți incerti sau în litigiu" sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).**

**(2) În scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat.**

**Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.**

[...]

## **GRUPA 49 "AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR"**

Din grupa 49 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor" fac parte:

**Contul 491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți.

Contul 491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți" este un cont de pasiv.

În creditul contului 491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți" se înregistrează:

- valoarea ajustărilor constituite pentru clienți incerti, dubioși, rău-platnici sau aflați în litigiu (681).

În debitul contului 491 "Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți" se înregistrează:

- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor - clienți (781).

Soldul contului reprezintă ajustările pentru depreciere constituite".

Astfel, conform prevederilor legale invocate la acest capăt de cerere, un contribuabil are dreptul de a deduce 30% din valoarea creanței față de un client, dacă se constată că aceasta s-ar putea să nu mai poată fi recuperată, întrucât aceștia sunt incerti, dubioși, rău-platnici sau aflați în litigiu.

Prin urmare, se constată că nu în orice condiții se pot crea aceste provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți.

Societatea nu face dovada că livrarea de bunuri către S.C. X S.R.L. lași este reală și că urmare a trecerii timpului, a intervenit probabilitatea ca suma să nu mai poată fi recuperată.

În cazul de față este vorba de o pagubă care trebuie recuperată de la cei vinovați.

Lipsa în gestiune „din motive necunoscute” după cum susține contribuabilul, se evidențiază distinct în contabilitate (cont 461 „Debitori diverși”) și nu este deductibilă fiscal dacă nu este imputabilă și dacă nu este asigurată în baza unui contract de asigurare.

Operațiunea nu îmbracă forma de creanță asupra unui client (cont 411 „clienți” sau cont 4118 "Clienți incerti sau în litigiu") care nu a putut fi recuperată (situație care ar acorda un drept la deducerea cheltuielilor cu provizioane pentru depreciere creanțe-clienți).

De asemenea, nici cesiunea de creanță nu acordă dreptul la deducerea cheltuielilor cu provizioane pentru deprecierea creanței, cesiunea fiind un alt tip de operațiune diferită de deprecierea creanței-clienți.

Mai mult, petenta nu face dovada cu documente că a încercat recuperarea sumelor, nu face dovada că a acționat societatea vinovată în instanță pentru recuperarea pagubei.

De asemenea, societatea vinovată S.C. X S.R.L. lași a avut și un comportament fiscal inadecvat, în sensul că a facturat bunurile către o societate care ulterior nu a declarat tranzacția, și-a schimbat sediul, are



sediul și asociați la fel ca și cealaltă societate căreia i-a facturat bunurile, a intrat în insolvență-faliment-radiere, iar doamna X, împuternicit a **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, a fost angajată a S.C. X S.R.L. Iași în perioada 2013-2014 (perioada transportului bunurilor în depozit și a constatării pagubei și a intrării S.C. X S.R.L. Iași în insolvență).

Având în vedere cele analizate la acest capăt de cerere, faptul că la data facturării bunurilor către S.C. X S.R.L. Iași petenta avea cunoștință de existența pagubei, faptul că livrarea către S.C. X S.R.L. Iași nu este reală, bunurile nemaexistând, faptul că nici achiziția de bunuri de la cele 4 societăți pagubite nu este reală, nefăcându-se transferul bunurilor, faptul că petenta nu a încercat să recupereze paguba pe cale judecătorească, faptul că depozitarul său are un comportament fiscal inadecvat, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare cheltuielile cu provizionul pentru deprecierea creanțelor clienți în sumă de S lei evidențiate de petentă în contabilitate.

De asemenea, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare declarația depusă de contribuabil în timpul inspecției fiscale, conform prevederilor **art. 105** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 105**

**Corectarea declarației fiscale**

**(1) Declarația de impunere poate fi corectată de către contribuabil/plătitor, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.**

[...]

**(8) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul depune sau corectează declarația de impunere aferentă perioadelor și creanțelor fiscale ce fac obiectul inspecției fiscale, aceasta nu va fi luată în considerare de organul fiscal”.**

Întrucât așa după cum rezultă din raportul de inspecție fiscală pct. 7 „Începerea inspecției fiscale”, inspecția fiscală a început la data de 10.07.2017, iar petenta a depus mai multe declarații după această dată (declarațiile au fost depuse în data de 07.10.2017), în timpul derulării inspecției fiscale, conform prevederilor legale mai sus invocate, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste noi declarații depuse.

Mai mult, facem precizarea că, chiar și în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi luat în considerare acele declarații, efectul fiscal ar fi fost zero, întrucât ar fi respins la deducere acele cheltuieli.

Având în vedere prevederile legale și cele analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare **cheltuielile cu provizionul pentru deprecierea creanțelor clienți în sumă de S lei**, societatea neavând drept de deducere, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

**B. Referitor la suma de S lei, reprezentând cheltuială respinsă la deducere la calculul impozitului pe profit 2015 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli, în condițiile în care au constatat că societatea a vândut mărfuri sub prețul de achiziție.**

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de control fiscal au respins la deducere cheltuieli în sumă de S lei reprezentând cheltuială nedeductibilă la impozitul pe profit 2015 aferentă diferenței valorice între cheltuieli și venituri pentru floarea soarelui vândută către X S.R.L..

În anul 2015 conform bilanțului de verificare la 31.12 2015 **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, înregistrează cheltuieli cu marfa în sumă de S lei și venituri din vânzări mărfuri în sumă de S lei. Din verificarea documentelor puse la dispoziție, a explicațiilor furnizate de reprezentanții societății s-a constatat că în același an producția de floarea soarelui previzionată și estimată a fost sub nivelul contractat ceea ce a impus necesitatea achiziționării de la terți a acestei cantități pentru a onora contractul mai mare, cu CHS X S.R.L., achiziția făcându-se cu un preț mai mare decât prețul de vânzare, motiv pentru care a rezultat o cheltuială suplimentară în sumă de S lei. Având în vedere că societatea nu avea voie să vândă produse în pierdere în conformitate cu prevederile art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000 și în conformitate cu prevederile art. 11 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli că nu sunt aferente veniturilor și nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11**

**„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind**

**acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

• **art. 19 alin. (1), art. 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

**ART. 19**

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

**ART. 21**

**“Cheltuieli**

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

[...]

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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

Din aceste prevederi legale se reține că sunt acceptate la deducere acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Prin urmare, se reține că nu sunt acceptate la deducere orice fel de cheltuieli, ci numai acele care sunt destinate realizării veniturilor firmei.

• De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

**ART. 6**

**„(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”.**

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

• Totodată, la **art. 17 și art. 16** din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

#### **ART. 17**

**„Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”.**

#### **ART. 16**

**„Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:**

**a) vânzări de lichidare;**

**b) vânzări de soldare;**

**c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;**

**[...]**

**e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;**

**f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;**

**g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;**

**h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;**

**i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat”.**

Se reține din aceste prevederi legale faptul că este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute lege.

Prin urmare, numai în anumite situații este acceptată o vânzare în pierdere, sub prețul de achiziție, respectiv vânzări de lichidare, vânzări de soldare, vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică, vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții

comerciale normale, vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute, vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate, vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial, vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat.

Or, societatea nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

Scopul oricărei activități economice este obținerea de profit și nu vânzarea în pierdere. Această vânzare în pierdere este strict limitată la anumite situații care intervin ocazional.

Chiar dacă societatea s-a aflat în imposibilitatea de a vinde cantitatea anagajată prin contractul încheiat cu clienții săi, aceasta nu avea dreptul de a o vinde sub preț. Diferența de cheltuieli care depășește veniturile obținute nu este deductibilă fiscal, nefiind aferentă activității desfășurate.

**În ceea ce privește susținerea petentei** potrivit căreia nu îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare, întrucât vizează exclusiv vânzările către consumatori, facem precizarea că această afirmație este nefondată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare este aplicabilă tuturor comercianților, indiferent dacă vând direct către consumatori sau dacă vând altor societăți comerciale:

### **ART. 3**

**„(1) Prezenta ordonanță reglementează activitățile din sectorul comercial și al serviciilor de piață privind cerințele necesare desfășurării acestor activități, structurile de vânzare, practicile comerciale și regulile generale de comercializare, precum și sancțiunile în caz de nerespectare a prevederilor acesteia.**

**(2) Activitatea comercială, în sensul prezentei ordonanțe, se exercită cu referire la produsele alimentare, nealimentare și la serviciile de piață prevăzute în anexa la prezenta ordonanță.**

**(3) Sunt exceptate de la prevederile prezentei ordonanțe activitățile de comercializare având ca obiect:**

- a) produsele medicamentoase, dispozitivele medicale;**
- b) produsele agricole și agroalimentare vândute de producătorii agricoli individuali în baza certificatului de producător;**
- c) combustibilii pentru uzul mijloacelor de transport, inclusiv cei comercializați prin stații de distribuție;**
- d) bunurile din producția proprie a meșteșugarilor individuali vândute la locurile de producție;**
- e) lucrările, brevetele și invențiile, precum și publicațiile de natură științifică sau informativă realizate de titularii acestora;**

f) tipăriturile, pliantele, broșurile și albumele, realizate în scopul prezentării patrimoniului cultural deținut de muzee, centre de cultură, teatre sau alte instituții similare acestora, ori bunurile culturale sau cu caracter promoțional specifice activității instituțiilor culturale, și comercializate prin fondul propriu al fiecărei instituții culturale sau cu prilejul unor manifestări cultural-artistice organizate de acestea;

g) mărfurile vândute către vizitatori, în cadrul festivalurilor, târgurilor, saloanelor sau al altor manifestări expoziționale, cu condiția ca acestea să facă obiectul manifestărilor respective;

h) produsele confiscate și valorificate conform dispozițiilor legale în vigoare;

i) produsele și serviciile de piață reglementate prin acte normative speciale.

(4) Dispozițiile prezentei ordonanțe se aplică activităților comerciale desfășurate și serviciilor prestate pe teritoriul României.

#### **ART. 4**

„În înțelesul prezentei ordonanțe, următorii termeni se definesc astfel:

a) consumator - orice persoană fizică sau grup de persoane fizice constituite în asociații, care cumpără, dobândește, utilizează ori consumă produse sau servicii în afara activității profesionale;

b) comerciant - persoana fizică sau juridică autorizată să desfășoare activități de comercializare a produselor și serviciilor de piață;

c) comerț cu ridicata/de gros - activitatea desfășurată de comercianții care cumpără produse în cantități mari în scopul revânzării acestora în cantități mai mici altor comercianți sau utilizatori profesionali și colectivi;

d) comerț cu amănuntul/de detail - activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora;

[...]”.

Se observă din prevederile legale invocate faptul că ordonanța invocată reglementează activitățile din sectorul comercial și al serviciilor de piață, făcând excepție anumite categorii de activități de comerț prevăzute în mod expres de lege, dar petenta nu se regăsește în aceste excepții.

**În ceea ce privește susținerea contestației că are dreptul la deducerea cheltuielilor în temeiul art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, facem precizarea că aceasta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor, dar numai în limita veniturilor realizate, suma cu care depășește veniturile este nedeductibilă fiscal.**

Așa după cum rezultă din prevederile legale invocate, contribuabilul trebuie să facă dovada cu documente justificative că are dreptul la deducere și are obligația de a nu vinde în pierdere.

Societatea prezintă la contestația formulată contractul nr. X/24.08.2015 încheiat cu X S.R.L., actul adițional la acest contract și câteva facturi emise către acest client.

Nu prezintă documente din care să rezulte ce producție a obținut și ce cantitate mai avea nevoie pentru a onora contractul respectiv.

De asemenea, se observă că, contractul nr. X/24.08.2015 a fost încheiat cu clientul său la data de 24.08.2015, iar livrarea cantității de 200 tone floarea soarelui la prețul de S USD/tonă+100 tone floarea soarelui la prețul S USD/tonă (aproximativ S lei/tonă) trebuia efectuată în perioada 15.09.2015-15.10.2015. Astfel, între data încheierii contractului și data livrării sunt doar câteva zile. Prin urmare, la data încheierii contractului (25.08.2015) petenta putea estima ce producție va obține (floarea soarelui fiind deja în perioada de recoltare) pentru a vedea ce cantitate va putea să livreze, astfel încât cantitatea care ar mai fi trebuit achiziționată de la terți să fie minimă și să nu ducă la vânzare în pierdere.

La dosarul cauzei se regăesc Contractul de vânzare cumpărare nr. X/22.09.2015, prin care PF X se obliga să vândă petentei cantitatea de 20 tone floarea soarelui la prețul de S lei/tonă (TVA inclus), precum și Contractul de vânzare cumpărare nr. X/18.09.2015 prin care PFA X se obliga să vândă petentei cantitatea de 125 tone floarea soarelui la prețul de S lei/tonă.

Tot la dosarul cauzei sunt anexate facturile nr. X/18.09.2015, nr.X/20.09.2015, nr. X/20.09.2015, nr. X/21.09.2015, nr. X/22.09.2015, nr. X/22.09.2015, nr.X/24.09.2015 emise de PFA X către petentă, prin care PFA vindea cantitatea de 170 tone floarea soarelui.

De asemenea, la dosarul cauzei este anexată factura nr. IS X prin care PF X vinde petentei cantitatea de 22,3 tone floarea soarelui.

Se observă astfel că numai din aceste documente rezultă că **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** a achiziționat cantitatea de peste 190 tone floarea soarelui, în condițiile în care avea obligația de a vinde 300 tone către X S.R.L..

Se constată astfel că numai în baza acestor facturi de achiziție a vândut în pierdere, sub prețul de vânzare cam două treimi (2/3) din cantitatea vândută, iar cantitatea vândută din producția proprie a fost foarte mică.

Prin urmare, putem deduce că la data încheierii contractului cu X S.R.L. (24.08.2015) societatea avea cunoștință de faptul că nu va putea vinde cantitatea de 300 tone floarea soarelui din producția proprie, drept pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală a respins dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de S lei **pentru anul 2015, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

**C. Referitor la suma de S lei, reprezentând cheltuială respinsă la deducere la calculul impozitului pe profit 2015 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului**

**de inspecție fiscală nr. F-IS X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli cu prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport, în condițiile în care societatea nu a putut face dovada cu documente justificative a realității serviciilor prestate.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuieli cu prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport în sumă de S lei în baza contractului de prestări servicii nr. X/03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., întrucât petenta nu a făcut dovada cu documente că operațiunile sunt reale.

În anul 2015 societatea înregistrează cheltuieli cu prestări servicii cu un buldoexcavator în sumă de S lei (S lei + TVA S lei), prestări servicii transport în sumă de S lei (S lei + TVA S lei) și S lei (S lei + TVA S lei) conform facturilor nr. X/29.04.2015, nr. X și nr. X din 05.06.2015 și 17.06.2015. Aceste prestări de servicii au fost efectuate în baza contractului de prestări servicii nr. X din data de 03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L. și a actelor adiționale încheiate cu privire la servicii prestate de buldoexcavator cât și alte servicii prestate.

La articolul 2.2 din contractul încheiat este specificat că facturarea se va face în baza devizelor confirmate de beneficiar. La momentul inspecției fiscale **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** nu a pus la dispoziție alte documente, respectiv situații detaliate cu lucrările efectuate, devize întocmite de către S.C. X S.R.L. și confirmate de către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**.

Urmare discuției verbale cu dna X, împuternicită a societății, aceasta a recunoscut că nu deține alte documente anexate la facturi și contracte, în susținerea efectuării prestărilor de servicii.

Referitor la serviciile de transport efectuate, în contractul încheiat, S.C. X S.R.L., respectiv prestatorul, la punctele 2.1, 2.2, 2.3 și 2.4 se obligă să pună la dispoziție mijloace de transport pentru cereale construite în acest scop, pentru a transporta marfa în condiții optime.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că nici de astă dată societatea nu a pus la dispoziție alte documente, documente de transport prevăzute de legislația în vigoare care să prezinte informații detaliate cu privire la transporturile efectuate.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziția organului de control s-a constatat că societatea nu deține decât contracte și facturi fără a prezenta alte situații detaliate privind lucrările prestate, devize, documente de transport vizate de ambele societăți, documente specifice prestărilor efectuate, etc., documente care să conțină informații reale cu privire la serviciile prestate.

Având în vedere cele menționate mai sus organele de inspecție fiscală au respins la deducere aceste cheltuieli în sumă de S lei (S lei cu TVA).



**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11**

**„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

- **art. 19 alin. (1), art. 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

**ART. 19**

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

**ART. 21**

**“Cheltuieli**

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

[...]

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

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

[...]

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot**

**justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;**

[...].”

• Referitor la aplicarea prevederilor legale mai sus invocate, în Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **pct.12, pct. 44, pct. 48** se precizează că:

**“Norme metodologice:**

**12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.**

[...]

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

[...]

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

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

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

Din aceste prevederi legale se reține că se iau în calculul profitului impozabil cheltuielile deductibile, efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, se reține că, din punct de vedere fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, emis conform legii și prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii, contribuabilii trebuie să facă dovada cu documente că serviciile respective sunt efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți, iar justificarea prestării efective a serviciilor trebuie să fie dovedită cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În același timp contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

De asemenea, se face precizarea în mod expres că înregistrările în evidența contabilă trebuie să se facă cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Prin urmare, se reține că nu orice cheltuială este admisă la deducere, ci numai acea cheltuială care este destinată obiectului său de activitate și pentru care deține documente justificative prin care să facă dovada realității operațiunii.

- De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

#### **ART. 6**

**„(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”.**

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată pentru a putea fi evidențiată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document care să aibă calitatea de document justificativ.

Persoanele care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și cei care le-au înregistrat în contabilitate sunt direct răspunzătoare.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**

- Cu privire la obligativitatea deținerii de documente justificative pentru evidențierea în contabilitate a operațiunilor, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la **pct. 53** se precizează:

**„53. – [...] (2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau**

data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul S "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)".

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a dedus cheltuieli cu prestări de servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii transport, pentru care nu deține documente justificative, respectiv devize de lucrări acceptate de beneficiar, situații de lucrări, documente de transport (CMR) și alte documente, din care rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate.

Deținerea unui contract și a unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere. Trebuie să se facă dovada realității operațiunii, iar acest fapt se face prin alte documente justificative.

Ori, așa după cum rezultă din actul de control contestat, însuși reprezentantul societății recunoaște că nu deține alte documente anexate la facturi și contracte, în susținerea efectuării prestărilor de servicii.

La contestația formulată petenta depune copii după:

-centralizator de curse aferent contractului nr. X/03.07.2014-anexă la factura nr. X/29.04.2015;

-centralizator de curse aferent contractului nr. X/03.07.2014-anexă la factura nr. X/05.06.2015 și CMR-uri;

-centralizator de curse aferent contractului nr. X03.07.2014-anexă la factura nr. X/17.06.2015 și CMR-uri.

Cu privire la aceste noi documente, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. IF X/17.04.2018, organele de inspecție fiscală aduc următoarele lămuriri, elemente constatate și de către organul de soluționare a contestației, astfel:

**„Documentele anexate de societate la contestație nu au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în timpul controlului, împuternicitul SC X SRL susținând că nu are alte documente în afară de facturi și contract.**

**Facem precizarea că facturile nr X/05.06.2015 și nr. X/17.06.2015 reprezintă „prestări servicii de transport conform contract nr. X/03.07.2014”. Societatea a anexat la contestație centralizatoarele de curse aferente contractului nr. X/03.07.2014 care nu a fost pus la dispoziția organului de inspecție fiscală în timpul controlului și nu este contractul în baza căruia s-au întocmit cele două facturi.**

**CMR-urile în copie xerox anexate de societate la contestație sunt incomplete, nu sunt înseriate, numerotate, nu au semnătura expeditorului, nu conțin numerele de circulație ale mijloacelor de transport care au efectuat transportul și care se află în proprietatea SC X SRL, pentru a fi verificat în sistem”.**

Rezultă astfel că documentele depuse de contestatoare nu pot fi considerate documente justificative, neavând suficiente informații pentru a justifica prestarea serviciilor, și prin urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

**În ceea ce privește susținerea petentei** potrivit căreia sarcina fiscală impusă societății a fost majorată artificial cu S lei totalul valorilor înscrise în cele trei facturi este de S lei bază și S lei TVA, astfel încât totalul este de S lei și nu S lei așa cum a fost inclus de echipa de inspecție în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere, **facem precizarea că** se constată doar o eroare materială înscrisă la pag. 13 din raportul de inspecție fiscală, ultimul paragraf, unde se precizează că:

**„Având în vedere cele menționate mai sus organul de inspecție va considera aceste cheltuieli în sumă de S lei (S lei cu tva) ca fiind nedeductibile în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, art. 21, alin. 4, lit. f), cheltuieli pentru care societatea nu demonstrează cu documente situații, alte anexe efectuarea acestora.”**

Suma de S lei este înscrisă eronat în textul aceluși paragraf, în realitate suma totală fiind de S lei cu TVA.

La pag. 14 din Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală iau în calcul pentru determinarea profitului impozabil al anului 2015 suma de S lei care este suma corectă preluată din facturi.

De asemenea, și la stabilirea suplimentară a TVA, organele de inspecție fiscală iau în calcul TVA în sumă de S lei care este suma corectă preluată din cele trei facturi.

Prin urmare, deși a înscris eronat suma totală de S lei, organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina contribuabilului o sumă mai mare decât cea datorată. Sumele luate în considerare la calculul impozitului pe părofit și a TVA sunt cele corecte, drept pentru care susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a contestației.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere și faptul că societatea nu face dovada cu documente justificative că are dreptul la deducerea **cheltuielilor în sumă de S lei pentru anul 2015**, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere această sumă, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Având în vedere cele analizate la acest cap. III pct. 1 lit. A-C și ținând cont de faptul că societatea contestă parțial baza impozabilă aferentă impozitului pe profit, precum și faptul că sumele contestate sunt influențate de celelalte sume stabilite suplimentar prin actul atacat și care nu sunt contestate, neputându-se defalca strict care este impozitul aferent bazei impozabile contestate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili

Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit.**

**2. Referitor la suma de S lei, reprezentând TVA respinsă la deducere pentru anul 2015 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă achiziției de prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport, în condițiile în care societatea nu a putut face dovada cu documente justificative a realității serviciilor prestate.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă achizițiilor de prestări servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii de transport în sumă de S lei (baza impozabilă S lei) în baza contractului de prestări servicii nr. X/03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L., întrucât petenta nu a făcut dovada cu documente că operațiunile sunt reale.

În anul 2015 societatea înregistrează cheltuieli cu prestări servicii cu un buldoexcavator în sumă de S lei (S lei + TVA S lei), prestări servicii transport în sumă de S lei (S lei + TVA S lei) și S lei (S lei + TVA S lei) conform facturilor nr. X/29.04.2015, nr. X și nr. X din 05.06.2015 și 17.06.2015. Aceste prestări de servicii au fost efectuate în baza contractului de prestări servicii nr. X din data de 03.07.2014 încheiat între **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** și S.C. X S.R.L. și a actelor adiționale încheiate cu privire la servicii prestate de buldoexcavator cât și alte servicii prestate.

La articolul 2.2 din contractul încheiat este specificat că facturarea se va face în baza devizelor confirmate de beneficiar. La momentul inspecției fiscale **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași** nu a pus la dispoziție alte documente, respectiv situații detaliate cu lucrările efectuate, devize întocmite de către S.C. X S.R.L. și confirmate de către **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**.

Urmare discuției verbale cu dna X, împuternicită a societății, aceasta a recunoscut că nu deține alte documente anexate la facturi și contracte, în susținerea efectuării prestărilor de servicii.

Referitor la serviciile de transport efectuate, în contractul încheiat, S.C. X S.R.L., respectiv prestatorul, la punctele 2.1, 2.2, 2.3 și 2.4 se obligă să pună la dispoziție mijloace de transport pentru cereale construite în acest scop, pentru a transporta marfa în condiții optime.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că nici de astă dată societatea nu a pus la dispoziție alte documente, documente de transport prevăzute de legislația în vigoare care să prezinte informații detaliate cu privire la transporturile efectuate.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziția organului de control s-a constatat că societatea nu deține decât contracte și facturi fără a prezenta alte situații detaliate privind lucrările prestate, devize, documente de transport vizate de ambele societăți, documente specifice prestărilor efectuate, etc., documente care să conțină informații reale cu privire la serviciile prestate.

Având în vedere cele menționate mai sus organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de S lei aferentă cheltuielilor în sumă de S lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 11**

**„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.**

Din aceste prevederi legale se reține că autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

- **art. 145, art. 125<sup>1</sup>** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

**ART. 145**

**“Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**[...]**

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

**a) operațiuni taxabile;**

**[...]”.**

**ART. 125<sup>1</sup>**

**“Semnificația unor termeni și expresii**

**(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**[...]**

**29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate; [...]**".

Din aceste prevederi legale rezultă că o persoană impozabilă are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor, numai în situația în care acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Prin taxă deductibilă se înțelege suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Se reține astfel că, pentru a avea dreptul la deducerea TVA, este necesar ca achizițiile/operațiunile să fie reale și efectuate în folosul activității firmei.

• În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevăzute la **art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale **pct. 46** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

**ART. 146**

**„Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);**

[...]

**ART. 155**

**„Facturarea**

[...]

**(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

[...]

**h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

[...]

**„Norme metodologice:**

**46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.[...]**".



Din textele de lege menționate se reține că, persoana impozabilă poate avea dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și serviciilor care au fost prestate în beneficiul său. Se reține astfel că este necesar ca acele achiziții/operațiuni să fi fost efectuate în interesul firmei, al activității desfășurate.

Totodată, pentru justificarea deducerii este necesar ca aceasta să dețină o factură care trebuie să fie completată cu toate elementele obligatorii și conform realității.

• De asemenea, sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

#### **ART. 6**

**„(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”.**

Conform acestor prevederi legale, orice operațiune care a fost efectuată trebuie să se consemneze într-un document și să fie înregistrată în contabilitate.

• Cu privire la calitatea de document justificativ, în Anexa 1 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2015, se prevede că:

#### **„ANEXA 1**

#### **NORME METODOLOGICE**

#### **de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile**

#### **A. Norme generale**

**1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).**

**2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

Conform acestor prevederi legale, pentru a dobândi calitatea de document justificativ, documentele trebuie să cuprindă o serie de elemente obligatorii care demonstrează realitatea și asigură consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

De asemenea, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cui modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiunile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că „Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”

• Cu privire la obligativitatea deținerii de documente justificative pentru evidențierea în contabilitate a operațiunilor, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, la **pct. 53** se precizează:

**„53. – [...] (2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul S "Furnizori - facturi nesoșite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)”.**

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de prestări de servicii efectuate cu un buldoexcavator și prestări servicii transport, pentru care nu deține documente justificative, respectiv devize de lucrări acceptate de beneficiar, situații de

lucrări, documente de transport (CMR) și alte documente, din care rezulte că serviciile în cauză au fost efectiv prestate.

Deținerea unui contract și a unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere. Trebuie să se facă dovada realității operațiunii, iar acest fapt se face prin alte documente justificative.

Așa după cum rezultă și din prevederile legale analizate la cap. III pct. 1 lit. C din prezenta decizie de soluționare, pentru a beneficia de dreptul de deducere, este necesar ca un contribuabil să facă dovada cu documente justificative a realității operațiunii pe care o evidențiază în contabilitate, iar în cazul prestărilor de servicii, acesta trebuie să prezinte o serie de documente justificative cum ar fi situații de lucrări, devize de lucrări, procese verbale de recepție, documente de transport (CMR) etc.

Ori, așa după cum rezultă din actul de control contestat, însuși reprezentantul societății recunoaște că nu deține alte documente anexate la facturi și contracte, în susținerea efectuării prestărilor de servicii.

La contestația formulată petenta depune copii după:

-centralizator de curse aferent contractului nr. X/03.07.2014-anexă la factura nr. X/29.04.2015;

-centralizator de curse aferent contractului nr. X/03.07.2014-anexă la factura nr. X/05.06.2015 și CMR-uri;

-centralizator de curse aferent contractului nr. X/03.07.2014-anexă la factura nr. X/17.06.2015 și CMR-uri.

Cu privire la aceste noi documente, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. IF X/17.04.2018, organele de inspecție fiscală aduc următoarele lămuriri, elemente constatate și de către organul de soluționare a contestației, astfel:

**„Documentele anexate de societate la contestație nu au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală în timpul controlului, împuternicitul SC X SRL susținând că nu are alte documente în afară de facturi și contract.**

**Facem precizarea că facturile nr. X/05.06.2015 și nr. X/17.06.2015 reprezintă „prestări servicii de transport conform contract nr. X/03.07.2014”. Societatea a anexat la contestație centralizatoarele de curse aferente contractului nr. X/03.07.2014 care nu a fost pus la dispoziția organului de inspecție fiscală în timpul controlului și nu este contractul în baza căruia s-au întocmit cele două facturi.**

**CMR-urile în copie xerox anexate de societate la contestație sunt incomplete, nu sunt înseriate, numerotate, nu au semnătura expeditorului, nu conțin numerele de circulație ale mijloacelor de transport care au efectuat transportul și care se află în proprietatea SC X SRL, pentru a fi verificat în sistem”.**

Rezultă astfel că documentele depuse de contestatoare nu pot fi considerate documente justificative, neavând suficiente informații pentru a justifica prestarea serviciilor, și prin urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere și faptul că societatea nu face dovada cu documente justificative că are dreptul la deducerea **TVA în sumă de S lei pentru anul 2015**, aferentă achizițiilor de prestări servicii (în sumă de S lei), rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere această sumă, **drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. S1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

### **DECIDE:**

**Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Butea, jud. Iași**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-IS X, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei – impozit pe profit;**
- **S lei – TVA.**

**Art. 2.** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Iași – Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Iași.

DIRECTOR GENERAL,

ȘEF SERVICIU,

ÎNTOCMIT,

