



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



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

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel: + 021 319 97 54
e-mail: Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr. / 06.2020
privind soluționarea contestației formulate de
X din ...,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .../2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finantelor Publice... prin adresa nr. .../2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .../2020, asupra contestației formulate de **X**, (denumita în continuare **X** sau societatea), cu sediul social, având cod de identificare fiscală ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...., reprezentată convențional prin cabinet avocatura ... conform imputernicirii avocatala, anexata în original la dosarul cauzei, cu sediul procesual ales pentru comunicarea actelor de procedura....

X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../2019 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2019 pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei.

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finantelor Publice... la data de ...2020, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe exemplarul original al contestației, anexat la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr.000, în termenul prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, față de data de ... 2019, data comunicării actului administrativ fiscal prin publicitate, conform Anuntului individual nr.../2019, anexat în copie la dosarul cauzei.

Totodata, prin contestația formulată, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de ...2020, conform minutei anexată în copie la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../2019 emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Judetene a Finantelor Publice în baza Raportului de inspectie fiscală nr.../2019, X solicită anularea documentelor menționate, susținând următoarele:

I. Aspecte de procedura

Societatea considera ca inspectia fiscala s-a efectuat cu incalcarea de către organele de inspectie fiscala a unor prevederi legale prevazute în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

- au fost încălcate prevederile art.126 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din legea mai sus mentionata, deoarece inspectia fiscală a început la data de ...2018 și s-a finalizat la data de ...2019, data întocmirii raportului de inspectie fiscala, iar perioadele de suspendare au fost între ...2018-...2019 și ...2019-...2019, și nu între ...2018-...2019 și ...2019-...2019, cum susțin organele de inspectie fiscala, durata suspendarilor fiind în realitate de 174 de zile și respectiv de 95 de zile, astfel durata maxima de 90 de zile a inspectiei fiscale a fost depășita, în realitate fiind de 110 zile;

- au fost încălcate prevederile art.347 și art. 352 din legea mai sus mentionata, deoarece sunt incidente prevederile art. 91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit și TVA, aferente creanțelor fiscale născute în anul 2012, s-a împlinit la data

de ...2017, iar activitatea de inspectie fiscala a început la dala de ...2018, dupa implinirea termenului de prescriptie;

- au fost încălcate prevederile art. 46 din legea mai sus mentionata, deoarece o parte din concluziile cuprinse în raportul de inspectie fiscala nu sunt motivate adecvat în fapt și în drept, ceea ce conduce la nulitatea concluziilor respective, în același sens fiind și jurisprudenta ICCJ.

Totodata, societatea considera ca inspectia fiscala s-a efectuat cu depășirea termenului legal de prescripție pentru anul 2011, cu referire la perioada avizată, deoarece a analizat și facturi aferente anului 2011 și a preluat constatările procesului verbal din 2016 încheiat de inspectorii antifrauda, în condițiile în care operatiunile efectuate în anul 2011 nu fac obiectul perioadei verificate.

II. Aspecte de fond

Societatea precizeaza ca baza impozabila stabilita suplimentar de catre echipa de inspectie pentru impozitul pe profit (... lei), inscrisa in Raportul de inspectie fiscala la Capitolul III punctul 1 Informatii despre obligatia fiscala, este diferita de baza impozabila stabilita suplimentar de catre echipa de inspectie pentru impozitul pe profit (... lei), conform constatarilor fiscale din Raportul de inspectie fiscala si anexei nr. 5 la raportul de inspectie fiscala, si totodata considera ca echipa inspectie fiscala in mod eronat a stabilit TVA in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei, avand in vedere urmatoarele:

1. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea considera ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli nedeductibile, întrucât:

a) pentru componenta cheltuielilor și a TVA, organele de inspectie fiscala au indicat anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala, care prezinta urmatoarele neconcordanțe/erori/neaajunsuri:

- totalizeaza cheltuieli in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, astfel conform calculului prezentat de societate în Anexa A la contestatie, organele de inspectie fiscala au procedat la o impozitare suplimentara a cheltuielilor în suma de ... lei și a TVA în suma de ... lei;

- prezinta aceleași totaluri ca și cele din anexa nr.2 la proiectul raportului de inspectie fiscala, în condițiile în care între proiectul raportului de inspectie fiscala și raportul de inspectie fiscala exista o diferență de cheltuieli în suma de ... lei, respectiv de la ... lei la ... lei;

- include și sume de la alte constatari ale raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala procedând la o dubla impozitare a acestor sume, astfel: cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, reprezentând cheltuieli și TVA cu achizițiile din facturi constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind în copie sau lipsa în timpul inspectiei fiscale, fac obiectul constatarilor de la litera b, capitolul referitor la impozitul pe profit și capitolul referitor la TVA; sume care fac obiectul constatarilor de la litera p și s, capitolul referitor la impozitul pe profit, în urma cărora organele de inspectie fiscala au stabilit o parte din suma de ... lei ca fiind cheltuieli nedeductibile, respectiv au repus la venituri suma de ... lei, reprezentând suma prescrisa din contul 401 "Furnizori";

- modul de prezentare al anului 2012 difera de cel al anilor 2013, 2014, 2015, 2016 și 2017, fapt care nu permite societății sa identifice unele sume.

Totodata, pe lângă aceste neconcordanțe/erori/neaajunsuri ale anexei nr. 2, societatea mai reclama și lipsa de motivare și de analiza a echipei de inspectie fiscala, astfel:

- diferențele de cheltuieli în suma de ... lei (... lei-... lei) și TVA în suma de ... lei (...lei -... lei), nici nu au fost explicitate de către organele de inspectie fiscala, nici nu au fost luate în considerare de către acestea, iar mai mult, când societatea a sesizat neconcordanța cu ocazia formularii punctului de vedere fata de proiectul de raport de inspectie fiscala, între proiectul de raport de inspectie fiscala și raportul de inspectie fiscala a sesizat o alta diferență de cheltuieli în suma de ... lei, respectiv de la ... lei la ... lei, nici aceasta nefiind explicata de către organele de inspectie fiscala, în condițiile în care continutul anexei nr.2 la proiectul raportului de inspectie fiscala fata de cel al anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala nu a suferit modificari;

- singura explicație în ceea ce privește sumele cuprinse în anexa nr. 2 este "lipsa justificare utilizare", în condițiile în care exista numeroase situații când pentru același document deducerea este respinsa în cazul cheltuielilor și acceptata în cazul TVA, sau invers, neexistand nici o analiza a echipei de inspectie fiscala, aceasta explicație nefiind nici suficienta, nici clara;

b) constatările organelor de inspectie fiscala prin care au respins dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferenta prezinta urmatoarele erori, lipsuri de fundamentare:

- constatarea cu privire la inexistenta fiselor de magazie este eronata întrucât societatea este în măsura a dovedi cu fise de magazie toate operatiunile derulate în legătura cu gestiunea materialelor si anexeaza în completare la contestatie fisele de magazie emise în mod automat de sistemul informatic financiar contabil al societății, precum și registrul stocurilor/balanta analitica a stocurilor;

- constatarea cu privire la inexistenta documentelor justificative aferente lucrarilor construcții este eronata întrucât organele de inspectie fiscala nu au

analizat documentele puse la dispoziție de societate și exemplifica cu documente o serie de lucrări de construcții pe care le anexează la contestație împreună cu Anexa C ;

- constatarea cu privire la neutilizarea contului 712 este lipsită de fundamentare întrucât această neutilizare nu i-a adus societății niciun beneficiu fiscal.

Totodată, societatea mai precizează că pe lângă aceste erori, lipsuri de fundamentare ale constatarilor, organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de reglementările legale în materia dreptului de deducere al cheltuielilor și TVA, și de documentele justificative prezentate, exemplificând o serie de situații și anexează la contestație documente doveditoare, astfel:

- în legătura cu materialele, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că fișa de magazie nu este un document justificativ de înregistrare în contabilitate, ci nota de recepție și constatare diferite (NIR) și bonul de consum, conform prevederilor legale în acest sens, pe care societatea le invocă împreună cu faptul că documentele justificative în realitate există, atâta vreme cât organele de inspecție fiscală au menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că societatea a întocmit bonuri de consum global pentru cheltuieli, la anumite intervale de timp, acestea nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală;

- în legătura cu lucrările de construcții, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont că devizul de lucrări nu reprezintă singurul document justificativ în sensul că, potrivit reglementărilor legale, nu există obligația întocmirii unui document justificativ într-un anumit format, predefinit, ci documente care trebuie să conțină o serie de elemente, astfel că în mod legal societatea a întocmit note de calcul a consumurilor de materiale, utilaje, însă acestea nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală atâta vreme cât s-a menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că societatea a întocmit situații de plată în format centralizat;

- în legătura cu celelalte cheltuieli și TVA aferentă, echipa de inspecție fiscală le-a îndepărtat dreptul de deducere cu un singur argument, respectiv „lipsa justificare utilizare”, fără să țină seama de reglementările legale în materie, fără să analizeze documentele justificative prezentate de societate, și exemplifica o serie de situații preluate din anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală pe care le centralizează în anexa C la contestație și precizează că le susține cu documentele doveditoare atasate la contestație;

- în legătura cu totalitatea cheltuielilor și TVA, organele de inspecție fiscală nu au analizat circuitul economic al achizițiilor, respectiv faptul că achizițiile au fost reale, s-au concretizat în venituri facturate de către societate, nu au analizat nici facturile de achiziție și contractele aferente, întocmite conform

prevederilor legale, fapt pentru care societatea invoca o serie de prevederi legale în acest sens și totodată, exemplifica o serie de situații preluate din anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala, pe care le sustine cu documente atasate la contestatie, ataseaza și Anexa B în care, analizand ponderea cheltuielilor în cifra de afaceri, concluzioneaza ca achizițiile în suma de ... lei au fost reale, altfel, raportat la cifra de afaceri de ... lei, ar fi fost imposibil ca societatea să fie capabila sa realizeze lucrări de construcții de aceasta valoare, practic fără materiale, utilaje și echipamente de lucru, ci doar cu folosirea muncii vii, doar cu forța de munca a salariatilor;

- în legătura cu contul 712, societatea precizeaza ca utilizarea acestuia nu își găsește utilitatea atâta vreme cât a recunoscut cheltuiala cu materialele în perioada în care a facturat veniturile si exemplifica monografia contabila aplicabila potrivit reglementarilor contabile, precizand ca a aplicat-o în mod corect, însă toate acestea nu au fost analizate de către organele de inspectie fiscala.

În sustinerea celor de mai sus, X invoca jurisprudenta europeana, astfel cum a fost aceasta mentionata în contestatie.

2. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

În primul rând, societatea considera ca acestea au fost dublu impozitate de către organele de inspectie fiscala, intrucat cheltuielile și TVA cu achizițiile din facturi constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind în copie sau lipsa în timpul inspectiei fiscale au fost incluse în anexa nr. 2, care a stat la baza stabilirii ca nedeductibile a cheltuielilor în suma totala de ... lei și a TVA în suma totala de ... lei si care au făcut obiectul constatarilor de la litera a, capitolul referitor la impozitul pe profit și capitolul referitor la TVA.

Totodată, societatea mai precizeaza ca în mod eronat organele de inspectie fiscala le-au considerat nedeductibile întrucât:

- au reținut ca unic argument lipsa prezentarii exemplarului original al facturilor, fără a imputa însă și caracterul nereal al acestora sau existența unor diferente între situatiile raportate de partenerii comerciali emitenti ai facturilor și astfel organele de inspectie fiscala s-au limitat la simpla mentiune a prezentarii unei copii în locul originalului, fără a-si îndeplini rolul stabilit de Codul de Procedura Fiscala, respectiv acela de a stabili în mod corect caracterul economic, real al operatiunii;

- au invocat în mod greșit incalcarea de către societate a prevederilor art.21 alin.4 lit f și art. 146 alin.1 din Codul Fiscal coroborat cu pct. 44 și pct.46 din HG 44/2004, în conditiile în care societatea exemplifica facturi din anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala, pe care le deține în original, sau duplicatul reconstituit, conform prevederilor legale.

De asemenea, societatea precizeaza ca și în cazul facturilor care nu conțineau semnătură și stampilă, echipa de inspectie fiscala a efectuat constatari tot cu privire la lipsa originalelor facturilor, însă potrivit prevederilor Codului Fiscal, semnarea și stampilarea facturilor nu fac parte din elementele obligatorii.

3. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca, invocand prevederile pct. 115 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, și pct. 71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin motivarea neobtinerii materialelor valorificabile în urma casarii, organele de inspectie fiscala au stabilit în mod eronat caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu casarea mijloacelor fixe inregistrate de societate în contul 6583 și TVA aferenta, intrucat:

- conform prevederilor pct 114 alin.1 din același act normativ invocat de organele de inspectie fiscala, în baza Procesului verbal de scoatere din functiune/casare a mijloacelor fixe din data de ...2014, societatea a casat echipamentele de lucru uzate și degradate, neputând obtine venituri din valorificarea acestora și nici materiale valorificabile;

- conform prevederilor art. 24. alin.15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, și pct. 71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valoarea fiscala incomplet amortizata reprezintă o cheltuiala deductibila, efectuata în scopul desfasurarii activitatii economice;

- conform Procesului verbal de scoatere din functiune/casare a mijloacelor fixe din data de ...2014, valoarea fiscala (de achiziție) a mijloacelor fixe amortizabile scoase din patrimoniul societății în luna ... 2014 era în suma de ... lei, cheltuielile de amortizare erau în suma de ... lei, iar diferența dintre acestea a fost inregistrata în evidenta contabila prin nota contabila 6583=213, suma de ... lei reprezentand valoarea ramasa de amortizat a mijloacelor fixe;

- întrucat obtinerea unor venituri în urma procedurii de casare nu constituie o obligație legala a societății, pentru simplul motiv ca nu în toate cazurile aceasta operațiune este posibila, acesta fiind și sensul prevederilor legale invocate de organele de inspectie fiscala, rezulta ca în mod corect, prin înregistrarea în contul 6583, societatea a recunoscut drept cheltuiala deductibila valoarea fiscala ramasa neamortizata a mijloacelor fixe în suma de ... lei.

4. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și cheltuielile în suma de ... lei:

Societatea precizează ca, invocând prevederile art. 24. alin.15 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile cu amortizarea nedeductibile, în condițiile în care Codul fiscal stabilește că valoarea fiscală incomplet amortizată reprezintă o cheltuială efectuată în scopul desfășurării activității economice, respectiv o cheltuială deductibilă, iar la baza stabilirii cheltuielilor, pe lângă constatările raportului de inspecție fiscală, a stat anexa nr. 3, față de care societatea aduce următoarele critici:

- în ceea ce privește totalitatea activelor aparținând societății, anexa nr. 3 stabilește diferențele de amortizare calculate de organele de inspecție fiscală într-un mod neadecvat și nemotivat, nepermițând verificarea calculului de către societate, întrucât anexa nr. 3 întocmită pentru anul 2012 reflectă numai totaluri lunare, în timp ce anexa nr.3 întocmită pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016 și 2017 reflectă alta structură de prezentare;

- în ceea ce privește autoturismul ..., achiziționat în luna... 2012 și vândut în luna ... 2013, societatea era în drept să deducă cheltuieli în cuantum de ... lei, a dedus cheltuieli în suma de ... lei, respectiv cheltuieli cu amortizarea în suma de ... lei și cheltuieli cu valoarea rămasă de amortizat în suma de ... lei, însă organele de inspecție fiscală, conform raportului de inspecție fiscală, au calculat cheltuieli nedeductibile în suma de ... lei ținând cont de înregistrarea eronată în evidența contabilă a sumei de ... lei, efectuată după data vânzării, dar și de anexa nr. 3, întocmită în mod defectuos, organele de inspecție fiscală procedând astfel la o dublă impozitare a cheltuielilor cu amortizarea;

- în ceea ce privește o parte din activele aparținând societății, respectiv pentru combina frigorifică, televizor Samsung, mașina de spălat, centrala termică, conform anexei nr. 3, mai mult, organele de inspecție fiscală au înlăturat fără niciun argument dreptul de deducere al cheltuielilor cu amortizarea, în condițiile în care acestea există fizic la sediul societății, fiind utilizate strict în scopul efectuării curățeniei, pastrării bunurilor perisabile, creării condițiilor termice în incinta sediului societății și informării.

5. În ceea ce privește cheltuielile constând în consum de combustibil în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizează ca, invocând incidenta prevederilor art. 21 alin. 4 lit.t., art. 145¹ alin.1 din Codul Fiscal valabil până în anul 2015, respectiv prevederilor art. 25 alin.4 lit.t și art. 298 alin.1 din Codul Fiscal valabil începând din anul 2016, motivat de faptul că societatea nu a justificat utilizarea cheltuielilor cu consumul de carburanți în scopul desfășurării

activitatii, întrucât nu a prezentat documente sau situatiile și documentele prezentate nu au avut toate rubricile completate, organele de inspectie fiscala au dispus în mod eronat respingerea caracterului deductibil al acestor cheltuieli si TVA aferenta, intrucat:

5.1. Sub aspectul motivarii, din analiza Anexei nr. 4 indicată în cuprinsul raportului de inspectie fiscala, prin insumarea totalurilor coloanelor aferente cheltuielilor și a TVA, nu poate fi identificata suma de ... lei, și nici suma de ... lei, iar Anexa prezinta o serie de neclaritati, astfel:

a) pentru anul 2012, în conditiile în care cheltuielile in suma de ... lei reprezinta rulajul cumulat al contului 6022 , TVA în suma de ... lei nu poate fi identificata ca fiind 24% din suma de ... lei reprezentând rulajul contului contului 6022 aferent lunii ... 2012;

b) pentru achizițiile de combustibil de valoare individuala mica, efectuate in perioada ...2013- ... 2015, nu exista nici o explicație cu privire la calculul diferentiat, respectiv cheltuieli nedeductibile în procent de 50% și TVA nedeductibila în procent de 50%;

c) pentru achizițiile de combustibil efectuate în perioada 2013-2017 de la Y, nu exista nici o explicație cu privire la faptul ca totalul bazei de impunere, suma de ... lei, și totalul TVA, suma de ... lei, reprezinta cheltuieli și TVA integral nedeductibile;

d) pentru achizițiile de combustibil efectuate în perioada 2013-2017 de la Z, nu exista nici o explicație cu privire la faptul ca din total baza de impunere în suma de ... lei, cheltuielile nedeductibile reprezintă ... lei, iar din total TVA în suma de ... lei, TVA nedeductibila este în suma de ... lei.

5.2. Sub aspectul incidentei normelor de drept la care s-au raportat organele de inspectie fiscala, acestea au fost invocate în mod eronat sau nu sunt aplicabile în cauza, întrucât vizeaza vehiculele cu o masa totala maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg și care sa nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand și scaunul șoferului, iar constatarile organelor de inspectie fiscala au vizat vehiculele cu o masa totala maxima autorizata peste 3.500 kg si utilaje și echipamente de construcții, care nu fac obiectul limitarii cheltuielilor și a TVA și pentru care sunt aplicabile regulile generale de deducere a acestora, exemplificand o serie de poziții preluate din Anexa nr. 4 la raportul de inspectie fiscala.

5.3. Sub aspectul documentelor justificative necesar a fi intocmite în cazul vehiculelor/utilajelor care nu fac obiectul limitarii dreptului de deducere al cheltuielilor și a TVA aferenta, fiind utilizate exclusiv în scopul activitatii economice, pentru care se vor aplica regulile generale de deducere, societatea precizeaza ca în acest sens a fost emisa decizia administratorului

societății nr. 11/16.12,2011, și ca documentele prezentate de societate sunt suficiente, întrucât:

a) potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, retinuta în cuprinsul raportului de inspectie fiscala, la baza inregistrarilor în contabilitate stau documentele justificative, și nu se mentioneaza nimic despre foi de parcurs, așa cum indica echipa de inspectie fiscala;

b) potrivit Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trasura CMR, este obligatorie în cazul transportului de marfa între două țări diferite și nu în cazul transportului în interiorul țării, așa cum indica echipa de inspectie fiscala;

c) documentatia deținută de societate contrazice sustinerile echipei de inspectie fiscala atât în ceea ce privește absenta cât și în ceea ce privește modalitatea de completare, și de asemenea dovedeste lipsa de analiza a echipei de inspectie fiscala, care s-a limitat doar la consemnare.

Totodata, societatea exemplifica cu documente pe care le ataseaza la contestatie, o serie de situații care dovedesc utilizarea combustibililor și faptul ca, deși au fost prezentate împreuna cu alte documente în timpul controlului, regasindu-se atasate la acestea, respectiv la facturile emise către clienți, nu au fost analizate de catre echipa de inspectie fiscala.

În ceea ce privește o serie de retineri mentionate de catre echipa de inspectie fiscala în cuprinsul actului de control, societatea face urmatoarele precizari:

- situația centralizatoare nu este document în stabilirea consumului efectiv de combustibil, ci este document intocmit cu scop de calcul estimat al consumului de carburant lunar, reprezintă instrumentul folosit de societate la estimarea modalitatii de alocare lunara a consumului de carburant în funcție de volumul de activitate contractat/previzionat, este, deci, document intocmit cu scop de calcul estimat al consumului de carburant lunar;

- numele angajatilor care nu ar fi fost angajați la data respectiva în cadrul societății nu reprezintă un element semnificativ al situației, aceasta avand caracter estimativ al consumului de carburant, documentele justificative ale consumului efectiv fiind intocmite de soferii utilajelor/echipamentelor apartinand societății sau inchiriate în funcție de specificul lucrarilor contractate și facturate si exemplifica o serie de servicii de inchiriere utilaje de la diversi furnizori pentru care ulterior a suportat cheltuielile cu combustibilul pentru serviciile facturate către clienți.

5.4. Sub aspectul obtinerii de venituri impozabile, toate cheltuielile aferente consumului de combustibil au fost efectuate în desfasurarea activitatii societății, fiind aferente obtinerii de venituri, astfel:

În perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a realizat lucrări de construcții conform obiectului sau de activitate, cod CAEN 4120, Lucrări de construcții a cladirilor rezidentiale și nerezidentiale.

Pentru lucrările realizate cu ajutorul utilajelor detinute sau inchiriate, societatea a emis facturi și anexe de evidenta a consumului de carburant alocat, însă echipa de inspectie fisca nu a analizat veniturile impozabile realizate astfel de societate și nici documentele justificative atasate acestora.

Totodata, societatea precizeaza ca toate utilajele inchiriate depășesc masa totala de 3,5 tone și au fost folosite exclusiv pentru realizarea lucrarilor de construcții facturate clientilor, fiind efectuate astfel cheltuieli în scopul realizarii de venituri impozabile, însă aceste aspecte nu au fost analizate de către echipa de inspectie fiscala, putand fi inasa dovedite cu documente, cu cifre care demonstrează profitabilitatea si incadrarea în normele de consum prognozate si prezinta utilajele inchiriate și numele furnizorilor de la care au fost inchiriate, anexa B la contestatie, ponderea de 11 % a cheltuielilor cu combustibilul în totalul cifrei de afaceri, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au contestat caracterul real al cheltuielilor și faptul ca societatea a realizat profit contabil.

6. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA colectata în suma de ... lei:

Societatea mentioneaza ca in baza contractului de prestari servicii nr..../...2012 incheiat cu W, in luna ... 2012 a emis factura nr.... reprezentand avans, iar in luna ... 2013, ca urmare a nerespectarii de catre beneficiar a clauzei contractuale referitoare la plata avansului, a emis factura nr. .../...2013 prin care a stornat avansul, contractul incetand de drept conform clauzei 8.1.

In ceea ce priveste inregistrarile in contabilitate, societatea precizeaza ca:

- s-a produs o eroare datorata faptului ca avansul nu a fost contabilizat prin intermediul contului de avansuri 419, ci al contului de venituri 704, însă din punct de vedere fiscal eroarea nu a produs efecte, întrucât TVA a fost înregistrată corect, iar contul de venituri 704 a fost stornat lunar, societatea efectuand urmatoarele inregistrari contabile:

in luna ... 2012:

4111.00005=704	... lei
4111.00005=4427	... lei
4111.00005=704	- ... lei

in luna ... 2013:

4111.00005=704 - ... lei
4111.00005=4427 - ... lei
4111.00005=704 ... lei

-organele de inspectie fiscala au sesizat inregistrarea eronata a avansului în contul de venituri în locul contului de avansuri, însa în loc sa observe ca acest fapt nu a produs niciun beneficiu fiscal și ca societatea nu a încasat nici o suma de la W, au stabilit suplimentar în sarcina societății pentru luna ... 2015 venituri în suma de ... lei reprezentând venituri din sume prescise și TVA în suma de ... lei.

Totodata, societatea prezinta clauzele contractului de prestari servicii referitoare la preț, avans, incetarea contractului, precizand ca întrucât a respectat aceste clauze, a emis în mod corect atât factura de avans cât și factura de stornare avans, menționând în clar și motivația stornarii avansului "nerespectare condiții contractuale", a înregistrat facturile în mod corect în jurnalul de vanzari, a colectat în mod corect TVA, nu a realizat niciun venit și nu a încasat nicio suma din relația contractuală încheiata cu W, iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste aspecte, ci au stabilit obligații fiscale suplimentare fără niciun temei legal si astfel în speta devin incidente prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la corectarea erorilor contabile și la recunoasterea veniturilor, dar și prevederile art. 19, art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, societatea invoca și dispozitiile art. 4, art. 7 și art.113 din Codul de Procedura Fiscala, referitoare la obligatiile organului fiscal și la stabilirea corecta de către acesta a bazei de impunere, atasand la contestatie documente pe care echipa de contestatie nu le-a analizat, fisa de cont a clientului W figurand in luna ... 2013 cu sold initial de ... lei, precum și cu inregistrarile contabile mentionate, avansul nefiind încasat, intrucat, conform contractului ar fi trebuit încasat pana cel târziu la data de ...2013, în termen de 15 zile de la data încheierii contractului, respectiv ...2012.

7. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca a încheiat cu K un contract de inchiriere spațiu pe o durata de 2 ani, pentru perioada2010-...2012, cu un tarif lunar de ... euro plus TVA plus utilitati, iar echipa de inspectie fiscala în mod eronat a stabilit venituri suplimentare în suma de ... lei pe motiv ca societatea nu a emis facturi pentru chirie în legătura cu lunile ... și ... 2012, având în vedere urmatoarele:

a) anul 2012 este prescrist, tinand cont ca inspectia fiscala a început în anul 2018, a intervenit prescriptia perioadei pentru care organul fiscal a calculat creantele fiscale;

b) în legătura cu luna ... 2012, societatea a emis în luna ... 2011 factura nr. .../...2011 având inscrista mentiunea în clar chirie pentru lunile ... 2011 și ... 2012, recunoscand venitul din chirie pentru luna ... 2012 în anul 2011, conform documente atasate la contestatie;

c) în legătura cu luna ... 2012, societatea nu a emis factura pentru chirie întrucât a reținut garantia de executare a contractului inscrista în factura nr. .../...2010, recunoscand venitul din chirie pentru luna ... 2012 în anul 2010, conform documente atasate la contestatie.

8. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA colectata în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca în legătura cu contractul de prestari servicii nr. .../...2013 încheiat cu A, având ca obiect amplasare roata panoramica în ..., a omis sa înregistreze în evidenta contabila în perioada corecta facturile emise cu nr....-... si a efectuat înregistrarea facturilor în luna ... 2018, iar organele de inspectie fiscala, deși au constatat acest fapt în cuprinsul raportului de inspectie fiscala, au procedat la repunerea veniturilor în suma de ... lei și colectarea TVA în suma de ... lei în luna ... 2013, fără a dispune totodata și corectarea din oficiu a decontului de TVA aferent lunii ... 2018 în concordanta cu instructiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxa pe valoarea adaugata aprobate prin Ordinul MFP nr. 3604/09.12.2015, procedand astfel la o dubla impozitare.

9. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca în legătura cu creanta neincasata în suma de ... lei provenita din factura nr. .../...2014 emisa de X către B, preluata în data de ...2014 de către C în baza contractului de preluare a datoriei și cesiune de creanta încheiat între D (creditor), E (debitor și cedent), C(debitor) și X (debitor și cesionar), pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative si a încălcat astfel prevederile art. 25 alin.4 lit. h, art. 26 alin.1 lit. c si lit. j, art. 280 alin 1-2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala în mod incorect au constatat nedeductibilitatea cheltuielilor în suma de ... lei și nelegalitatea operatiunii de stornare a TVA în suma de ... lei, efectuate de societate în luna ... 2017 cu ocazia scoaterii din evidenta a creantei neincasate, având în vedere urmatoarele:

- contractul de cesiune de creanta a fost încheiat în scopul recuperarii sumelor cuvenite societății, evidențiind astfel condițiile obiective de neincasare a creantei, precum și faptul că societatea, luând măsuri de recuperare a creantei, care nici de aceasta dată nu a putut fi recuperată, în mod obiectiv a recunoscut pierderea din creanțe a sumei de ... lei și a efectuat stornarea TVA aferentă în suma de ... lei;
- potrivit încheierii de ședință din data de ...2015, la cererea debitoare, pentru B a fost admisă deschiderea procedurii simplificate a insolvenței, această informație fiind publicată în Buletinul Procedurilor de Insolvență și certificată înregistrarea unor dificultăți economice certe, lichide, exigibile, care nu mai permit continuarea activității B;
- potrivit Hotărârii Tribunalului ... din data de ...2015, împotriva averii C a fost admisă deschiderea procedurii falimentului, fiind dispusă dizolvarea societăților B și C, această informație este publică pe site-ul instanței de judecată și certificată dificultatea financiară majoră a debitorului, care nu va putea plăti la scadență datoriile exigibile angajate și atasează dovada la contestatie;
- având în vedere dificultățile majore ale debitorilor B și C, în speta devenind incidente prevederile art. 25 alin. 4 lit. h din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și rezulta că în luna ... 2017 erau întrunite toate condițiile care să certifice faptul că suma înregistrată în evidența societății nu mai poate fi încasată și astfel rezulta că în mod corect societatea a considerat deductibile cheltuielile cu pierderea din creanțe a sumei de ... lei și a efectuat stornarea TVA aferentă în suma de ... lei.

Totodată, societatea invocă în sprijinul său o serie de prevederi legale, atât în materia impozitului pe profit, respectiv prevederile art. 22 alin.1 lit. j din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că nu conținea contabil utilizat în recunoașterea unei cheltuieli deductibile primează, ci substanța economică a operațiunii, în acest sens fiind atât jurisprudența națională cât și practica europeană, cât și în materia TVA, respectiv prevederile art. 287 din același act normativ, valabil din data de ...2019, care permite ajustarea înregistrărilor, stabilind noi reguli în cazul falimentului beneficiarului, dar și în materia inspecției fiscale, respectiv prevederile art.113 din Codul de procedură fiscală, care obligă organul fiscal la examinarea stării de fapt în mod obiectiv.

10. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizează că în legătura cu societățile F, G, H și I, care se aflau în dificultăți economice majore, a procedat în mod eronat la înregistrarea debitelor neincasate de la acestea în suma totală de ... lei în contul cheltuielilor cu serviciile executate de terți 628, dar organul fiscal are

îndatorirea de a corecta situația și de a determina creanțe fiscale corecte, în speta eroarea fiind de natura contabilă și nu fiscală, astfel ca în mod eronat echipa de inspecție fiscală i-a înlocuit societății dreptul de deducere al cheltuielilor în suma de ... lei și de ajustare a TVA aferentă în suma de ... lei, întrucât:

- creanțele societăților F, G, H și I nu au putut fi încasate în mod obiectiv, având în vedere situația financiară dificilă a acestora, respectiv falimentul, și faptul că societatea a întreprins toate măsurile legale în vederea recuperării debitelor; figurează înscrisă în tabelul de creanțe a debitorilor aflați în faliment;
- potrivit jurisprudenței naționale și practicii europene, nu conținutul contabil utilizat în recunoașterea unei cheltuieli deductibile primează, ci substanța economică a operațiunii;
- împotriva averilor G, H și I a fost declarată procedura de deschidere a falimentului și atasează la contestație dovada, respectiv deciziile instanțelor de judecată, precizând că aceste informații sunt disponibile public pe site-ul Buletinului Procedurilor de Insolvență, însă organele de inspecție fiscală nu au verificat acest fapt;
- ca și la punctul anterior al contestației, societatea invocă în sprijinul său o serie de prevederi legale, atât în materia impozitului pe profit, respectiv prevederile art. 22 alin.1 lit. j din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și în materia TVA, respectiv prevederile art. 287 din același act normativ, valabil din data de ...2019, dar și în materia inspecției fiscale, respectiv prevederile art.113 din Codul de procedură fiscală.

11. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, precum și veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizează că în legătura cu J și cu G, baza de impunere stabilită în mod suplimentar de către echipa de inspecție fiscală este nelegală și netemeinică, întrucât aceasta a pus semnul egalității între estimarea efectuată la data unei oferte și valoarea finală a lucrărilor recepționate, stabilind obligații fiscale suplimentare asupra unor lucrări nerealizate, nerecepționate și nedovedite prin niciun înscris, ceea ce contravine prevederilor art.134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în ceea ce privește relația cu J, pe motivul absenței "documentelor justificative de natură a clarifica operațiunea", însă fără a indica documentele absente, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri suplimentare în suma de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei, calculate ca diferență între valoarea estimată a contractului (... lei și ... lei TVA aferentă) și

valoarea realizata a acestuia (... lei și ... lei TVA aferenta), valoare care a fost recunoscuta de societate în mod corect în venituri în baza facturilor, a proceselor verbale de predare-primire pentru amenajare și de recepție la terminarea lucrarilor.

În mod similar, în ceea ce privește relația cu G, echipa de inspectie fiscala a stabilit în mod eronat venituri suplimentare în suma de ... lei și TVA aferenta în suma de ... lei, calculate ca diferența între valoarea estimata recalculata a contractului (... lei și ... lei TVA aferenta) și valoarea realizata a acestuia (... lei și ... lei TVA aferenta), în condițiile în care societatea a recunoscut în mod corect pe venituri valoarea realizata, potrivit facturilor și a proceselor verbale de predare-primire pentru amenajare și de recepție la terminarea lucrarilor.

În ceea ce privește baza legala prin care organele de inspectie fiscala și-au întemeiat impunerea, societatea precizeaza ca art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, prevede baza de impunere a impozitului pe profit ca fiind constituita din veniturile realizate, nicidecum ca fiind constituita din veniturile estimate, invocand o serie de prevederi legale care contrazic sustinerile organelor de inspectie fiscala, respectiv art.134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pct. 259 din OMFP nr.3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile și completările ulterioare, dar și principiul echității fiscale, în temeiul caruia ar trebui să se acorde societăților J și G drept de deducere al unor cheltuieli și TVA în baza aceluiași mod de calcul stabilit de organele de inspectie fiscala pentru determinarea în speta a veniturilor și TVA suplimentară.

12. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca organele de inspectie fiscala în mod eronat au stabilit aceste sume în baza neconcordanțelor între declarațiile 394 ale acesteia cu cele ale societăților L, M și N întrucât din analiza constatarilor cuprinse în raportul de inspectie fiscala, a rezultat ca acestea nu au analizat înregistrările contabile, iar măsura corecta ar fi fost ca organele de inspectie fiscala sa emita decizii de corecție a declarațiilor 394.

Societatea exemplica situația cu N, în care organele de inspectie fiscala au reținut în cuprinsul raportului de inspectie fiscala ca pentru anul 2013, N a declarat achiziții de la X în suma de ... lei baza impozabila și TVA aferenta în suma de ... lei, neconcordanța între declarațiile 394 constand într-o factura având baza de impunere în valoare de ... lei și TVA aferenta în valoare de ... lei.

Astfel, societatea precizeaza ca organele de inspectie fiscala în mod eronat au stabilit bazele de impunere suplimentare pornind de la aceasta neconcordanta, având în vedere urmatoarele :

- din analiza inregistrarilor contabile, potrivit fiselor de cont, societatea a înregistrat în evidenta contabila livrari către N în suma totala de ... lei baza impozabila și TVA aferenta în suma de ... lei, sume ce corespund cu cele declarate de către N, respectiv retinute de către organele de inspectie fiscala;
- societatea a înregistrat în evidenta contabila venituri în suma totala de ... lei, pe care le-a impozitat corespunzător, și TVA în suma de ... lei, pe care a colectat-o și plătit-o corespunzător prin mecanismul TVA;
- din analiza efectuata de societate, au rezultat diferente doar în ceea ce privește declatia 394, care ar fi trebuit corectata în mod corespunzător de către organele de inspectie fiscala.

13. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca in ceea ce priveste factura nr. .../...2013 emisa catre O, aceasta a fost inregistrata in evidenta contabila la alta data decat data facturii, respectiv in anul 2019, fata de anul 2013, inasa organele de inspectie fiscala au consemnat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala doar faptul ca societatea nu a inregistrat veniturile in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei la data emiterii facturii.

Totodata, societatea mentioneaza ca prin repunerea la luna ... 2013 a veniturilor impozabile in suma de ... lei si a TVA colectata in suma de ...lei aferente facturii nr. .../...2013, organele de inspectie fiscala au procedat la o dubla impunere, intrucat nu au dispus scaderea acelorasi sume inregistrate de societate in evidenta contabila intr-o alta perioada, respectiv in anul 2019, si nici corectarea din oficiu a decontului de TVA aferent anului 2019.

14. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei:

In legatura cu inregistrările contabile efectuate in data de ...2013, ...2014 si ...2015, respectiv:

- inregistrarea 332=301 ... lei, efectuata in data de ...2013
- inregistrarea 628=332 ... lei, efectuata in data de ...2014
- inregistrarea 628=332 ... lei, efectuata in data de ...2015,

societatea precizeaza ca acestea nu i-au adus niciun beneficiu fiscal, intrucat au reprezentat doar o modalitate de „prescurtare” a monografiei contabile, in sensul ca nu a folosit conturile de cheltuieli aferente productiei

concomitent cu contul de venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie (712), ci a reflectat in mod direct urmatoarele:

- prin inregistrarea contabila efectuata la ...2013 a reflectat materialele alocate pe lucrari nefinalizate, respectiv pe servicii aflate in curs de executie;
- prin inregistrarile contabile efectuate la ...2014 si ...2015 a reflectat recunoasterea cheltuielilor cu materialele concomitent cu recunoasterea serviciilor finalizate si facturate clientilor (4111=704), singura eroare fiind utlizarea contului 628 in loc de contul 6028.

Totodata, societatea mentioneaza ca din evidenta tehnica a lucrarilor se poate urmari alocarea materialelor pe diverse obiective de lucrari, utilizarea contului 712 negasindu-si utilitatea, si, chiar in cazul in care inregistrarile contabile efectuate de societate ar fi eronate, Anexa A depusa la contestatie reflecta faptul ca nu exista indicii ca materialele ar fi fost utilizate in alte scopuri decat cele economice, societatea recunoscand cheltuiala cu utilizarea materialelor in perioada in care a facturat veniturile din prestari servicii.

15. În ceea ce priveste veniturile în suma de ... lei si TVA in suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca neprezentarea cotoarelor facturierelor s-a datorat ratacirii acestora cu ocazia mutarii sediului social, insa calculul organelor de inspectie fiscala pentru estimarea veniturilor si a TVA suplimentara, precum si afirmatia acestora potrivit careia filele lipsa ar coincide unor facturi neinregistrate in evidenta societatii nu pot fi sustinute, avand in vedere urmatoarele:

- numarul de 60 de facturi retinut ca fiind lipsa si inclus in calculul estimarii de catre organele de inspectie fiscala, nu este corect, in fapt un numar de 10 facturi din cele 60 au fost inregistrate in evidenta societatii, astfel: facturile nr. ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... si ... au fost emise si inregistrate in evidenta contabila in anul 2011; factura nr. ... a fost emisa in anul 2011 si inregistrata in anul 2012; factura nr. .../...2015 se regaseste ca fiind emisa din programul informatic, insa in fapt a fost emisa din carnetul de facturare;
- facturile in format de hartie se emiteau in mod olograf in perioadele in care programul informatic nu functiona;
- numerotarea facturilor nu s-a realizat prin alocarea de plaje de numere diferite pentru facturile emise pe suport de hartie si pentru cele emise pe suport electronic, ci s-a urmarit respectarea principiului de consecutivitate a numerelor;
- alocarea numerelor de facturi nu s-a realizat de fiecare data in mod cronologic, astfel ca o parte din facturile indicate de organele de inspectie fiscala in sectiunea de facturi emise pe suport de hartie, ca fiind lipsa,

neinregistrate in evidenta contabila, se regasesc in fapt si in sectiunea de facturi emise pe suport electronic, inregistrate in evidenta contabila;

- pentru toate lucrarile realizate societatea a emis facturi, din discutia finala cu organele de inspectie fiscala neexistand indicii potrivit carora valorile estimate de catre acestea au rezultat din declaratiile 394 ale partenerilor societatii.

16. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei:

Societatea precizeaza ca nu are obligatia inregistrarii in contul de venituri din sume prescrise a sumelor existente in soldul contului 401 „Furnizori”, intrucat potrivit legii sumele nu sunt prescrise, astfel ca in mod eronat echipa de inspectie fiscala a calculat termenul de prescriptie de 3 ani de la data existentei in sold a sumelor, fara sa faca alte constatari si si-a intemeiat opinia doar pe prevederile art. 2517 din Codul civil, care nu incuba in niciun fel obligatia recunoasterii de venituri fiscale.

De asemenea, societatea face precizari in legatura cu fiecare suma, depunand in sustinere documente.

17. În ceea ce privește TVA în suma de ... lei si veniturile in suma de ... lei:

Societatea sustine ca mecanismul prin care echipa de inspectie fiscala a procedat la stabilirea TVA colectata în suma de ... lei, respectiv prin compararea declaratiilor 394 ale societatii cu cele ale partenerilor sai este lipsit de fundamentare, punctajul intre declaratiile societății și cele ale partenerilor fiind incorect si exemplifica cu documente cazul partenerului N, concluzionand ca echipa de inspectie fiscala trebuia sa procedeze la dispunerea unor măsuri de corecție a declaratiilor 394.

18. În ceea ce privește impozitul pe profit in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei stabilite in baza Procesului verbal incheiat in data de ...2016 de catre inspectorii antifrauda din cadrul ANAF–DGAF în legătura cu realitatea si legalitatea relatiilor comerciale din perioada ... 2013-... 2016 desfășurate de X cu P, R si S:

Societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala a stabilit aceste obligatii fiscale doar in baza Procesului verbal incheiat in data de ...2016 de catre inspectorii antifrauda din cadrul ANAF –DGAF în legătura cu realitatea si legalitatea relatiilor comerciale din perioada ... 2013-... 2016 desfășurate de X cu P, R si S, respectiv fara sa efectueze nici o analiza in legatura cu P, R si

S si invoca prevederile art. 135 alin.3 si art.55 din Codul de procedura Fiscala.

De asemenea, precizeaza ca in legatura cu acesti furnizori a declarat toate tranzactiile realizate, nexistand nicio neconcordanta intre declaratiile 394 ale societatii si declaratiile acestora, iar echipa de inspectie fiscala a stabilit obligatiile fiscale cu incalcarea termenului de prescriptie a dreptului de a efectua inspectia intrucat operatiunile vizau anul 2011 si perioada ...2012-...2012 si nici nu faceau obiectul inspectiei fiscale.

Societatea face o serie de precizari in legatura cu constatările cuprinse in Procesul verbal incheiat in data de ...2016 de catre inspectorii antifrauda din cadrul ANAF –DGAF în legătura cu realitatea si legalitatea relatiilor comerciale din perioada ... 2013-... 2016 desfășurate de X cu P, R si S.

Totodata, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, societatea precizeaza ca indeplineste atat condițiile de fond cat si cele de forma si invoca in sustinerea contestatiei jurisprudenta CJUE.

Avand in vedere cele expuse mai sus, X solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata si anulara actelor administrativ fiscale atacate.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. .../2019, încheiat de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Judeteană a Finantelor Publice ..., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2019, au fost constatate următoarele:

1.În ceea ce privește cheltuielile în suma de 000 lei și TVA în suma de ...lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, societatea a inregistrat în conturile de cheltuieli deductibile (601, 6021, 6024, 6028, 624, 612, 613, 664, 628) suma de 000 lei, reprezentand toate achizitiile de materii prime, materiale, piese schimb inclusiv achizitiile de servicii, si a dedus TVA aferenta acestora in suma de ... lei, fără a detine documente justificative, fapt pentru care nu s-a putut identifica si verifica refacturarea acestora, astfel:

- intrucat materiile prime inregistrate in contul 301, fiind transferate în contul 601 în baza unor bonuri de consum cumulate, nu s-a putut identifica lucrarea si perioada în care au fost utilizate, descarcarea de gestiune prin contul 601, avand in vedere ca societatea nu a intocmit documentele primare de intrare-iesire în gestiune (fise de magazie);

- intrucat inregistrarile contabile din conturile 301,601,701, au fost efectuate in baza unor bonuri de consum pentru cheltuieli si a unor situatii de

plata întocmită centralizat, fără detalierea cantității materialului utilizat, calculul manoperei, cheltuielile indirecte și profitul aferent, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica cantitatea de materie primă utilizată, și nici cantitatea pentru producția în curs de execuție.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

- pentru lucrările de construcții montaj efectuate de societate, aceasta a procedat la înregistrarea materialelor numai în conturile de cheltuieli, de regulă la data achiziției, fără a utiliza și conturile de venituri, așa cum se precizează în legislația referitoare la această activitate, respectiv la pct.259 alin.4 din OMFP nr. 3055/2009, respectiv pct. 446.alin.(4) din OMFP nr. 1802/2014;

- prin înregistrarea sumei de 000 lei în cheltuieli deductibile, societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 din Legea nr.82/1991 republicată;

- prin înregistrarea sumei de ... lei ca TVA deductibilă, societatea a încălcat prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a dedus cheltuieli în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, aferente achizițiilor din facturi prezentate în timpul controlului în copie / lipsă, încălcând astfel prevederile art. 21 alin 4 lit.f și art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 44 și pct. 46 alin(1) din HG 44/2004, respectiv prevederile art. 25 alin. 1 și art 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.69 alin.(2) din HG nr. 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

3. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea contabilă 6583=213, societatea a dedus cheltuieli în suma de ... lei, reprezentând valoarea neamortizată a mijloacelor fixe casate în data de ...2014 conform Procesului verbal de scoatere din funcțiune/casare a

mijloacelor fixe, incalcaand astfel prevederile art.24 alin.15 si art.149 alin.(2) alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 71⁶ si pct. 54 alin.(12) din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care au stabilit ca nedeductibile cheltuielile in suma de ... lei si au procedat la ajustarea TVA dedusa cu suma de ... lei.

4. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și cheltuielile în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in legatura cu mijloacele fixe, societatea a inregistrat in evidenta contabila in mod eronat cheltuieli deductibile, astfel:

- pentru autoturismul ... vandut in luna ...2013, prin inregistrarile contabile efectuate, 6583=21336 cu suma de ... lei efectuata in luna ...2013, 6583=21338 cu suma de ... lei efectuata in luna ...2014, in conditiile in care, conform registrului de imobilizari la data de ...2014, valoarea mijlocului fix era de ... lei, valoarea neamortizata a acestuia era de ... lei, iar valoarea amortizata era de... lei, rezultand cheltuieli deductibile inregistrate eronat in suma de ... lei (... lei+... lei -... lei), societatea incalcaand astfel prevederile art. 24 alin.(15) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.71⁶ din HG44/2014 privind Normele de aplicare a Codului fiscal si punctului 115 din OMFP nr. 3055/2009;
- pentru mijloacele fixe ale societatii, prin calculul incorect al amortizarii rezultat din verificarea documentelor puse la dispozitie organelor de inspectie fiscala, fata de cheltuielile cu amortizarea in suma de ... lei inregistrate in evidenta contabila, urmare recalcularii, a rezultat o diferenta de cheltuieli cu amortizarea de ... lei, inregistrata in plus, societatea incalcaand astfel prevederile art. 24 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art. 28 din Legea nr.227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

5. În ceea ce privește cheltuielile constand în consum de combustibil în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, societatea a inregistrat cheltuieli deductibile cu combustibilul, reprezentand cantitati semnificative de combustibil, fiecare achizitie fiind inregistrata direct in conturile de cheltuieli, pentru care a dedus integral TVA, fără a prezenta documente justificative (foi de parcurs, CMR-uri, sau orice alte documente - refacturari, etc) in baza carora sa se poata stabili consumul efectiv de combustil si scopul utilizarii acestuia. De asemenea, organele de inspectie

fiscala au constatat ca societatea a prezentat niste liste-raport de schimb FC-foaie de parcurs pentru utilaje/autoutilaje, din cuprinsul carora lipsesc date importante, cum ar fi: numar km parcursi, consum specific pe fiecare utilaj/mijloc de transport, ore de utilizare repartizate pe lucrarile efectuate conform contractelor in derulare, lucrarile de constructii si locatiile unde au fost utilizate utilajele respective, locul și scopul deplasarii, etc.

Totodata, din verificarea prin sondaj a personalului care a deservit aceste utilaje, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in cuprinsul documentelor prezentate, figureaza persoane care la data respectiva nu erau/nu mai erau salariati ai societatii (ex: Ș-angajat în perioada ...2013-...2013, figureaza pe liste în perioada ...-...2013 si ... 2014; Î angajat în perioada ...2013-...2013, figureaza pe liste în perioada ...-...2013 și în ...2014; Ă angajat în perioada ...2013-...2013, figureaza pe liste în perioada ...-...2013 si în ...2014; Ț angajat în perioada ...2013-...2013, figureaza pe liste în perioada ...-...2013).

Avand in vedere cele de mai sus, si intrucat:

- in ceea ce priveste cheltuielile cu combustibilul, societatea a incalcat prevederile art. 21 alin.(4) lit t) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.49² din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completările ulterioare, respectiv art.25 alin.(4) lit t) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.16 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, cu modificarile si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuieli cu combustibilul in suma de ... lei;
- in ceea ce priveste TVA aferenta cheltuielilor cu combustibilul, societatea a incalcat prevederile art. 145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 45¹ alin.2 din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completările ulterioare, respectiv art. 298 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 68 din HG nr. 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, cu modificarile si completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibila TVA in suma de ... lei, acordand in mod diferentiat drept de deducere a acesteia, astfel: pentru cele 2 autoturisme detinute de societate pana la data de ...2015 (data la care a fost instrinat ultimul autoturism), au acordat drept de deducere a TVA in procent de 50%, iar pentru celelalte mijloace fixe detinute de societate nu au acordat drept de deducere a TVA.

6. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in legatura cu factura nr. .../...2012 emisa catre W reprezentand avans si TVA aferenta, conform contractului de prestari servicii nr. .../...2012, avand ca obiect amenajare sediu social, societatea a efectuat urmatoarele inregistrari in evidenta contabila:

- in luna ... 2012, a inregistrat in jurnalul de vanzari factura nr. .../...2012 reprezentand avans si TVA aferenta, avand baza impozabila ... lei si TVA ... lei, iar conform Registrului jurnal auxiliar a efectuat inregistrarea contabila 411=704 -... lei;

- in data de ...2013, a inregistrat factura nr. ..., reprezentand storno factura nr. .../...2012, conform Registrului jurnal auxiliar, efectuand urmatoarele inregistrari contabile:

4111.00005=704 -... lei

4111.00005=704 ... lei

4111.00005=4427 -... lei

Avand in vedere ca societatea, in luna ... 2012 nu a inregistrat corect factura nr..../...2012 in contul de avansuri 419, diminuand in schimb veniturile cu suma de ... lei, iar pentru stornarea TVA colectata in suma de ... lei, nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa rezilierea contractului si nicio alta justificare, incalcand astfel prevederile art.19 alin.(1) si art. 134 alin.1 si alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completările ulterioare si prevederile art.2517 din Codul civil.

7. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in legatura cu contractul nr.... incheiat in data de ...2010 intre X si K, avand ca obiect inchiriere spatiu pe o durata de 2 ani, incepand cu data de ...2010 si pana la data de ...2012, pentru un tarif de ... euro/lunar+TVA+utilitati, societatea a inregistrat venituri conform facturilor emise doar pentru perioada ...-... 2012, fiind omise lunile ... si ... 2012.

Avand in vedere ca societatea nu a inregistrat in contul de venituri suma de ... lei, incalcand astfel prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea pe venituri a sumei de ... lei, respectiv ... lei in luna ... 2012, si ... lei in luna ... 2012.

8. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in legatura cu contractul nr. ... incheiat in data de ...2013 cu A, avand ca obiect amplasare roata panoramica statiunea ..., pretul fiind de ... euro, cu TVA inclusa, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila venituri in suma totala de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, urmare adresei organelor de inspectie fiscala nr. .../...2018, A transmitand urmatoarele documente:

- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei), chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei), chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- factura nr. .../...2013 (baza de impunere ... lei, TVA ... lei, chitanta nr. .../...2013 cu suma de ... lei;
- situatii de lucrari pentru fiecare factura;
- contract nr/...2013;
- jurnal de cumparari pentru luna ... 2013;
- fisa cont 401;
- decont TVA ... 2013 si declaratia 394 pentru luna ... 2013
- deviz oferta;
- proces verbal de receptie calitativa fn/fara data în care se precizeaza faptul ca lucrarile corespund calitativ, fiind semnat de ambii parteneri.

Avand in vedere ca prin neinregistrarea sumei de ... lei in contul de venituri si a TVA aferenta in suma de ... lei, societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) si art. 134 alin 1 si alin. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie

fiscala au procedat la repunerea veniturilor in suma de ... lei si a TVA aferenta in suma de ... lei la luna ... 2013, constatand totodata ca prin nota contabila din data de ...2018, societatea a efectuat inregistrarea veniturilor si a TVA aferenta veniturilor.

9. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

In legatura cu suma de ... lei, reprezentand soldul neincasat al facturii nr. .../...2014 emisa de societate catre B, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in data de ...2014, intre D, B, C si X a fost încheiat contractul de preluare a datoriei si cesiune de Creanta, C avand calitatea de debitor fata de B pentru suma de ... lei, B avand calitatea de debitor fata de D pentru suma de ... lei si fata de X pentru suma de ... lei, societatea efectuand urmatoarele inregistrari contabile:

461.1=462.1 ... lei
461.1=4111.00081 ... lei client B
461.1=7588 ... lei

- in data de 30.12.2017, societatea efectueaza urmatoarele inregistrari contabile:

461.1=462.1 - ... lei
461.1=4111.00081 -... lei
461.1=7588 -... lei B
654=4111.00081 ... lei pierdere creanta neincasata
4111.00081= 4427 -... lei TVA aferent

- intrucat societatea nu a incasat de la debitorul C suma de ... lei, a efectuat in mod eronat înregistrarea sumei de ... lei în cont de venituri, corect fiind înregistrarea acesteia la data incasarii, conform prevederilor pct.190 alin.(3) din OMFP nr. 3055/2009;

- intrucat societatea nu a prezentat în timpul controlului documente justificative aferente scoaterii din evidenta a clientului B, in mod eronat a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderea din creanta neincasata in suma de ... si a efectuat stornarea din contul de TVA colectata a sumei de ... lei, incalcand astfel prevederile art.25 alin.(4), lit.h) art.26.alin. (1) lit. c) si j) si art. 280 alin.1-3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

10. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea, printr-o serie de inregistrari contabile efectuate, respectiv prin:

- inregistrările contabile din data de ...2015: 628=4111.00013 F cu suma de ... lei, 628=4111.00073 G cu suma de ... lei, 628=4111.00113 H cu suma de ... lei,
- inregistrările contabile din data de ...2016: 4427=4111.00013 F cu suma de ... lei, 4427=4111.00073 G cu suma de ... lei, 4427=4111.00113 H cu suma de ... lei,
- inregistrarea contabilă din data de ...2016, 4427=411.00110 I, cu suma de ... lei;
- inregistrarea contabilă din data de ...2016, 628=4111 I cu suma de ... lei,

a considerat în mod eronat cheltuielile în suma de ... lei, reprezentând pierderi din debite neincasate de la clienți în faliment, ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și a diminuat în mod eronat TVA colectată cu suma de ... lei, în condițiile în care în timpul controlului nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor, respectiv nu a prezentat dovada încheierii procedurii de faliment a respectivilor clienți (hotărâri judecătorești definitive și irevocabile), societatea încalcând astfel prevederile art. 21 alin 4 lit. o, art. 22 alin.1 lit c și j din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.25 alin.(4) lit.h) art.26 alin. (1) lit. c) și j) și cele ale art. 280 alin.1-3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

11. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, precum și veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

În legătură cu J și G, din compararea facturilor emise cu contractele încheiate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat în totalitate venituri și TVA aferentă, încalcând prevederile art. 19 alin. (1) și art. 134¹ alin.1 și alin. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- către J, nu a facturat venituri în suma totală de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei, întrucât conform facturilor nr. .../...2012, nr. .../...2012, nr. .../...2012, nr. .../...2012, nr. .../...2012 și nr. .../...2012, veniturile au însumat ... lei cu TVA aferentă, iar valoarea contractului de prestări servicii nr..../...2012 a fost de ... lei plus TVA în suma de ... lei;
- către G, nu a facturat venituri în suma totală de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei, întrucât conform unui număr de 6 facturi, veniturile au însumat ... lei, cu TVA aferentă în suma de ... lei, iar valoarea contractului de subantrepriză nr..../...2012 a fost de ... lei plus TVA în suma de ... lei.

12. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ...

lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in contul de venituri si TVA colectata suma de ... lei, respectiv suma de ... lei, incalcand prevederile art. 19 alin. (1) si art. 134 alin.1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- in data de ..., societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.... emisa catre L, baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... lei, iar in data de ...2015 a inregistrat in evidenta contabila factura nr...., reprezentand stornarea facturii nr.../...2015, in conditiile in care nu a prezentat in timpul controlului justificarea stornarii, iar L a declarat in D394 doar factura nr. .../....2015;

- in data de ...2014, societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.... emisa catre M, baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... lei, iar in data de ...2014 a inregistrat in evidenta contabila factura nr. ..., reprezentand stornarea facturii nr.../...2014, in conditiile in care nu a prezentat in timpul controlului justificarea stornarii, iar M a declarat in D394 doar factura nr. .../...2014;

- in data de ..., societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.... emisa catre N, baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... lei, iar in data de ...2013 a inregistrat in evidenta contabila factura nr. ..., reprezentand stornarea facturii nr. .../...2013, în condițiile in care nu a prezentat in timpul controlului justificarea stornarii, iar N nu a declarat in D394 tranzactiile respective.

13. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ...

lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila la data emiterii facturii, factura nr. .../...2013 emisa catre O, baza impozabila ... lei si TVA in suma de ... lei, incalcand prevederile art. 19 alin. (1) si art. 134 alin.1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care s-a procedat la repunerea sumei de ... lei in contul de venituri si la repunerea sumei de ... lei in contul de TVA colectata.

14. În ceea ce privește cheltuielile în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat documente justificative care au stat la baza efectuării unor înregistrări contabile, respectiv înregistrarea 332=301 cu suma de ... lei efectuată în data de ...2013, înregistrarea 628=332 cu suma de ... lei efectuată în data de ...2014 și înregistrarea 628=332 cu suma de ... lei efectuată în data de ...2015, încalcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit cheltuielile în suma de ... lei ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

15. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada verificată, societatea nu a prezentat exemplarele 3 ale facturilor emise pe suport de hârtie precum și exemplarele neutilizate pe suport hârtie (cotoarele facturierelor), și întrucât a încalcat prevederile art.19 alin.(1) și art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.19 alin. (1) și art. 280 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a procedat la estimarea veniturilor și a TVA aferentă conform art.106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările și completările ulterioare, în baza Notei de fundamentare, stabilind ca societatea trebuia să înregistreze la data de2017 venituri în suma de ... lei, respectiv TVA colectată în suma de ... lei.

16. În ceea ce privește veniturile în suma de ... lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit balanțelor de verificare, la data de ...2013 societatea figurează cu sold creditor cont 401 în suma de ... lei, iar la data de ...2014, figurează cu sold creditor cont 401 în suma de ... lei.

Având în vedere ca la data de ...2016, respectiv la data de ...2017, societatea nu a înregistrat venituri din sumele prescrise din contul 401, încalcând astfel prevederile art. 251 din Codul Civil, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea sumei de ... lei în contul de venituri.

17. În ceea ce privește TVA în suma de ... lei și veniturile în suma de ... lei:

Din compararea declaratiilor 394 existente in baza de date ANAF pentru perioada ... 2012-... 2017, având în vedere diferentele semnificative de declarare rezultate, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata în suma de ... lei si venituri in suma de ... lei, ca rezultat al diferentelor între TVA /baza impozabila aferenta achizitiilor/livrarilor declarate de partenerii interni ai X în calitate de beneficiari/furnizori si TVA /baza impozabila aferenta livrarilor/achizitiilor declarate de X catre acestia in calitate de furnizor/beneficiar.

18. În ceea ce privește TVA în suma de ... lei:

Din compararea TVA inscrisa in jurnalele de TVA si deconturile de TVA depuse de societate la organul fiscal teritorial, organele de inspectie fiscala au constatat o diferența de TVA in suma de ... lei (TVA colectata=... lei, TVA deductibila=... lei), dupa cum urmeaza:

- in luna ... 2015, diferența TVA colectata in suma de ... lei;
- in luna ... 2013, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2016, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2016, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2016, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2016, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;

- in luna ... 2016, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2017, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2017, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2017, diferența TVA deductibila in suma de ... lei;
- in luna ... 2017, diferența TVA deductibila in suma de ... lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

a) Referitor la argumentul societății, potrivit căruia nu au fost respectate prevederile art.126 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, deoarece durata inspectiei fiscale la contribuabili mici nu poate fi mai mare de

45 de zile, iar în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei legal prevăzute (90 de zile), aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.123 alin.(2), art.126 alin.(1) și alin.(2), art.127 alin.(1) lit.f) și alin.(7) și art.130 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 123

Începerea inspecției fiscale

...

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.

ART. 126

Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

...

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

...

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

ART. 130

Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

...

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, iar data programată pentru discuția finală reprezintă data încheierii acesteia. Totodată, durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor care au sedii secundare, indiferent de mărime, nu poate fi mai mare de **180 de zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioada reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **360 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere. De asemenea, inspecția fiscală se poate suspenda pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți și în cazuri temeinic justificate, care împiedică finalizarea acesteia, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul duratei acesteia.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că X, cu sediul social în municipiul ..., are declarat un punct de lucru (sediul secundar) în localitatea ..., str. ... nr...., județul ..., astfel că în speță sunt aplicabile prevederile care limitează durata inspecției fiscale la 180 de zile, cu o perioadă de decădere în emiterea deciziei de impunere de 360 de zile, contrar afirmațiilor contestatei care consideră că îi sunt aplicabile perioadele prevăzute pentru contribuabilii mici (45 de zile, respectiv 90 de zile).

Totodată, inspecția fiscală la X a început în data de ... (data înscrierii în registrul unic de control la poz.39), a fost suspendată în perioadele ...2018-...2019 și ...2019-...2019 și s-a finalizat în data de **...2019** (data discuției finale).

Perioadele de suspendare a inspecției fiscale au fost generate de faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente de la terți, acestea fiind necesare în vederea finalizării activității de control.

Astfel, se reține că perioada efectivă de durată a inspecției fiscale a fost între ...2018-...2018 (56 de zile), data de ...2019 (o zi) și între ...2019-...2019 (30 de zile), **totalizând un număr 87 de zile, nefiind depășit termenul legal de 180 de zile**, stabilit pentru durata inspecției fiscale și nici termenul de decădere de 360 de zile.

Mai mult, chiar și în situația în care în speță ar fi aplicabile termenele stabilite de lege pentru durata inspecției fiscale efectuate la micii contribuabili, așa cum susține contestatara, se poate observa că nici în acest caz inspecția

fiscală efectuată la societate nu a depășit termenul de decădere de **90 de zile** prevăzut pentru emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

b) Referitor la invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale aferente anului 2012, respectiv pentru perioada ...2012-...2012, în ceea ce privește impozitul pe profit și pentru perioada ...2012-...2012, în ceea ce privește TVA, raportat la prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit și TVA, aferente creanțelor fiscale născute în anul 2012, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit și TVA pentru anul 2012, sunt aplicabile dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se

prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

"Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]."

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față ..., așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 35

Depunerea declarației de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate”.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OPANAF nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferentă anului 2012.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale/de a dispune măsuri începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*".

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2012** declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada ...2012-...2017, inspecția fiscală a început la data de ...2018, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.39 și finalizată în data de ...2019, iar Decizia de impunere nr.... a fost emisă la data de ...2019.

Astfel, în perioada cuprinsă între ...2018 – ...2019, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a dispune măsuri a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2014** pentru anul 2012, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **...2018** (data înregistrării în Registrul unic de control la

poziția 39), dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă înăuntrul termenului de prescripție.

Rezultă că argumentul contestatarii cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare, nu este întemeiat, întrucât impozitul pe profit anual este declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii ... 2012, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2013, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2014**, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv **...2018**, obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

c) În ceea ce privește argumentul societății referitor la depășirea termenului legal de prescripție pentru anul 2011, cu referire la perioada avizată, organul de soluționare a contestației reține că acesta nu poate fi un

motiv care să conducă la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, din actele administrativ fiscale contestate, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată aferent anului 2011.

Astfel, se reține că perioada avizată nu este supusă prescripției, acesta operând numai cu privire la dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de plată.

d) Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia actele administrativ fiscale atacate nu sunt motivate în fapt și în drept, conform prevederilor art.46 din Codul de procedură fiscală, fapt ce ar conduce la nulitatea acestora, conform art.49 din același act normativ, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute de documentele verificate și informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate.

Astfel, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

iar alin.(2) al aceluiași articol stipulează că:

„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

La capitolul “*Constatări fiscale*” din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, în baza căruia a fost emisă Decizie de impunere nr.000/2019 și care face parte din aceasta, sunt explicitate pe larg aspectele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, aspecte care au fost avute în vedere și la capitolul “*Motive de fapt*”, raportul cuprinzând totodată și “*Temeiul de drept*”.

De asemenea, motivele de fapt și temeiul de drept sunt preluate și în Decizia de impunere nr.000/2019, astfel că susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Faptul că societatea nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu motivele de fapt și temeiurile de drept

invocate, aceasta nu poate constitui o nemotivare a actului administrativ fiscal contestat.

Având în vedere cele de mai sus, nu se rețin argumentele de ordin procedural invocate de contestatar, fapt pentru care organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate, precum și dacă avea obligația ajustării TVA aferente, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă ca urmare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe au rezultat părți componente care ar fi putut fi valorificate.

În fapt, la data de ...2014 a fost încheiat Procesul verbal de scoatere din funcțiune/casare a mijloacelor fixe în baza căruia societatea a dedus cheltuieli în suma de ... lei, reprezentând valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor și au procedat la ajustarea TVA dedusă de societate cu suma de ... lei, având în vedere că în urma operațiunii de casare a mijloacelor fixe nu au rezultat materiale care să fie valorificate.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.24 alin.(15) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, stipulează:

“(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”

Conform prevederilor pct.71⁵ și pct.71⁶ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“71⁵. Pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată.

[...]

Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale. În valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VI.

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

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

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale, iar în cazul mijloacelor fixe scoase din gestiune prin casare, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

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

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.149 alin.(1) lit.d, alin. (2) lit.a) și lit.b), alin.(4) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, stipulează:

“(1) În sensul prezentului articol:

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

2. bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

3. situațiile prevăzute la art. 128 alin. (8);

e) în cazurile prevăzute la art. 138.”

Totodata, conform prevederilor pct.54 alin.(12) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (10).

Casarea unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar se aplică prevederile referitoare la ajustare, dacă bunul își încetează

existența în cadrul perioadei de ajustare, cu excepțiile prevăzute la alin. (10).”

Din analiza textelor de lege de mai sus, se retine ca operatiunea de casare a unui bun de capital înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestuia nu este considerată livrare către sine, dar dacă bunul își încetează existența în cadrul perioadei de ajustare, se aplică prevederile referitoare la ajustare, care stipulează ca:

- taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează:

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.”

- în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu unele excepții (bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă, bunul de capital este pierdut, distrus sau furat, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare), ajustarea taxei deductibile aferente bunului de capital se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare obligația ajustării, și este de până la o cincime sau, după caz, o douăzecime pe an din valoarea taxei deduse inițial, fiind operată în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital își încetează existența.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca la data de ...2014, societatea a întocmit Procesul verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/ de declasare a unor bunuri materiale nr. ..., ca urmare a efectuării inventarierii patrimoniului pentru perioada ...2013-...2014.

La punctul I. CONSTATARILE SI CONCLUZIILE COMISIEI din Procesul verbal mai susmenționat, se precizează: *„s-a constatat existența unor bunuri de categoria mijloacelor fixe într-o stare avansată de degradare, bunuri ale caror costuri de refacere sunt foarte mari și nejustificate ținând cont de vechimea bunurilor, gradul lor de uzură și valoarea acestora de inventar. Date fiind acestea comisia de inventariere propune scoaterea acestora din funcțiune (ele sunt nefuncționale) și casarea acestora”,* iar la punctul III.

ANSAMBLE, SUBANSAMBLE, PIESE, COMPONENTE SI MATERIALE
REZULTATE, nu exista nicio mentiune.

Totodata, se retine ca si prin Nota explicativa din data de ...2018, imputernicitul societății a precizat „*In urma casarii nu au rezultat materiale.*”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține ca in condițiile in care, potrivit Procesului verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe /de declasare a unor bunuri materiale nr. ... din data de ...2014, intocmit ca urmare a efectuării inventarierii patrimoniului societății pentru perioada ...2013- ...2014, comisia de inventariere nu a constatat ansamble, subansamble, piese, componente si materiale rezultate, invocand costuri de refacere foarte mari si nejustificate, operatiunea efectuata de societate nu se incadreaza in definitia operatiunii de casare expres prevazuta de legiuitor, respectiv ca fiind scoaterea din funcțiune a activului urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat societatea nu a justificat faptul ca a efectuat o operatiune de casare a unor mijloace fixe incomplet amortizate, ci doar o operatiune de scoatere din gestiune a unor mijloace fixe „*intr-o stare avansata de degradare*”, „*nefunctionale*”, incomplet amortizate, organul de solutionare a contestatiei nu poate retine argumentele contestatarei referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea fiscala incomplet amortizata, in speta devenind aplicabile prevederile art.22 din Legea nr.15/1995 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipuleaza:

“La scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate agenții economici, precum și persoanele juridice fără scop lucrativ vor proceda în conformitate cu prevederile art.17 și 21.”,

precum și cele ale art.17 din același act normativ, care prevede:

“În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.”

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se retine ca în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe care nu au fost integral amortizate, agenții economici trebuie să asigure acoperirea valorii neamortizate din

sumele rezultate în urma valorificării acestora, iar diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale.

Prin urmare, întrucât societatea nu demonstrat ca in urma operatiunii de scoatere din functiune a mijloacelor fixe au rezultat componente care sa fie valorificate, organul de soluționare a contestației reține că în cauză, cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe scoase din functiune înainte de expirarea duratei lor normale de funcționare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, iar in ceea ce priveste TVA, in speta, se aplică prevederile legale referitoare la ajustare, întrucât societatea:

- se afla in situația în care bunul de capital si-a încetat existența înainte de amortizarea completa, pe motiv de uzura fizica, nevalorificand bunurile de capital pentru care și-a exercitat dreptul de deducere;
- nu a aplicat regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine;
- nu se regăsește printre excepțiile de la obligarea de ajustare a taxei pe valoarea adaugata prevăzute la art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, nefacand dovada cu documente corespunzatoare ca bunurile de capital au facut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă, sau ca au fost pierdute, distruse sau furate, sau ca s-au regasit in oricare alta situatie de exceptie prevazuta in articolul mai sus mentionat.

In ceea ce priveste invocarea de catre constestatară a Deciziei nr.2/2004 a Comisiei Fiscale Centrale, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca prevederile acestei decizii au fost preluate in Codul fiscal, astfel cum a fost invocat ca temei de drept in prezenta decizie.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că argumentele contestatarii nu sunt de natură sa înlătore constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe scoase din functiune înainte de expirarea duratei lor normale de funcționare, si au ajustat TVA dedusă inițial, aferentă acestora.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei.**

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X datorează obligațiile fiscale menționate mai sus în condițiile în care nu a prezentat exemplarele 3 ale facturilor emise pe suport hârtie precum și exemplarele neutilizate pe suport hârtie(cotoarele facturilor).

In fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, X nu a prezentat exemplarele 3 ale facturilor emise pe suport hârtie precum și exemplarele neutilizate pe suport hârtie(cotoarele facturilor).

Având în vedere cele precizate anterior, întrucât organele de inspecție fiscală nu au putut stabili care au fost facturile utilizate de societate pe suport hârtie, au procedat la estimarea veniturilor conform art.106 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că societatea trebuia să înregistreze venituri în suma de ... lei la data de 31.12.2017 încălcând astfel prevederile art.19 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și TVA în suma de ... lei.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, până la data de 31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“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”

iar, începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Sintetizând textele de lege de mai sus, se reține că profitul impozabil/ rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice

sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, respectiv cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si se adauga cheltuielile nedeductibile.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in speta sunt aplicabile prevederile art. 134 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv art. 280 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, care stipuleaza :

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

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

Astfel, se retine ca faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Cu alte cuvinte, atunci cand autoritatea fiscală constata faptul generator, respectiv faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, aceasta devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, X nu a prezentat exemplarele 3 ale facturilor emise pe suport hârtie precum și exemplarele neutilizate pe suport hartie(cotoarele facturierelor).

Se reține că chiar dacă nu a prezentat documente în timpul inspecției fiscale, contestatara avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației documente care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că societatea sustine că un numar de 10 facturi “indicate” de echipa de inspectie fiscala in Anexa nr.1 ca fiind emise si inregistrate in evidenta contabila a societatii, respectiv:

- facturile nr. ..., nr. ..., nr. ..., nr. ..., nr. ..., nr. ..., nr. ... si nr. ... au fost emise si inregistrate in evidenta contabila in anul 2011,
- factura nr. ... a fost emisa in anul 2011 si inregistrata in anul 2012;
- factura nr. .../...2015 se regaseste ca fiind emisa din programul informatic, insa in fapt a fost emisa din carnetul de facturare.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca facturile emise pe suport de hartie au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala chiar de catre societate, conform punctului 2 al Capitolului VI-Discutia finala cu contribuabilul/platitorul, „anexa 1 a fost intocmita si transmisa pe email de societate” , nefiind astfel „indicate” de catre echipa de inspectie fiscala.

Din analiza Anexei nr.1, se retine urmatoarea componenta:

- Situatiile privind formularele utilizate, vizand anii 2012, 2013 si 2014;
- Situatiile privind facturile emise pe suport hartie, vizand anii 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017;
- Raport facturi pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015;
- Raport facturi pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016;
- Raport facturi pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017.

Analizand aceste situatii, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

In ceea ce priveste Situatiile privind formularele utilizate, vizand anii 2012, 2013, 2014 si totalitatea facturilor emise (pe suport electronic si pe suport de hartie), societatea a prezentat sub forma de coloane numarul fiecărei facturi, chitante si aviz de expeditie utilizate in anii respectivi, precum si numarul fiecărei facturi si chitante anulate in anii respectivi, spre exemplificare, pentru coloana aferenta anului 2012, societatea a prezentat urmatoarele informatii:

- facturi utilizate nr.: ..., ..., ...,etc pana la ... inclusiv; ...,...,..., etc pana la ... inclusiv; ..., ..., ..., etc pana la ... inclusiv; ..., ..., etc pana la ... inclusiv; ..., ..., etc pana la ... inclusiv; ..., ..., etc pana la ... inclusiv; ..., ..., etc pana la ... inclusiv; ... si ...;
- facturi anulate nr: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ...

In ceea ce priveste Situatiile facturilor emise pe suport de hartie, vizand anii 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017, societatea a prezentat sub forma de coloane, pentru fiecare dintre anii mentionati, numarul fiecărei facturi emise pe suport de hartie, astfel:

- anul 2012: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., etc, pana la ... inclusiv, ..., ..., ..., ..., ...;

privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, în vigoare până la data de 31.12.2015, care stipulează următoarele:

„ANEXA 3

Normele de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;*
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;*
- alte situații prevăzute expres de lege*

2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii.

3. Circulă, după caz:

- la furnizor:*
 - la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților;*
 - la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate;*
- la cumpărător:*
 - la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.*

4. Se arhivează, după caz:

- la furnizor:*
 - la compartimentul desfacere;*
 - la compartimentul financiar-contabil;*
- la cumpărător;*
- la compartimentul financiar-contabil.*

ANEXA 4

Norme privind regimul intern de numerotare a facturii

1. *Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.*

2. *Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.*

Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.

3. *Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.”*

Conform textelor de lege de mai sus, se retine ca factura:

- este formular cu regim intern de tipărire și numerotare, care servește ca: document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate, document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz, document de încărcare în gestiunea cumpărătorului, document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, alte situații prevăzute expres de lege,

- se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, iar în situația în care nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii,

- circulă, după caz, la furnizor: la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților, la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate, iar la cumpărător: la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.

- se arhivează, după caz, la furnizor la compartimentul desfacere, la compartimentul financiar-contabil, iar la cumpărător, la compartimentul financiar-contabil,

- va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis, anual, stabilându-se numărul de la care se va emite prima factură, persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității desemnand, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate,

respectiv persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.

În același sens sunt și prevederile Ordinului nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile emis de Ministerul Finanțelor Publice, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, conform punctului 6 al Capitolului II- date despre contribuabil/platitorul supus inspecției fiscale, se reține că „Societatea a prezentat deciziile privind persoana responsabilă pentru întocmirea documentelor fiscale (facturi, chitanțe, avize), aceasta fiind d-na Â, stabilind seria ... și plaja de numere facturi aferente fiecărui an, astfel: 2012-de la nr....-....; 2013- de la nr....-....; 2014-de la ...-....; 2015-de la ...-....; 2016-de la ...-....; 2017-de la ...-....”

Organul de soluționare a contestației reține că, societatea, prin deciziile de mai sus, stabilind plajele de numere de facturi aferente fiecărui an, indiferent de modul în care a gestionat întocmirea, utilizarea și numerotarea facturilor, indiferent dacă a întocmit/emis facturi în format electronic sau în format de hârtie, a utilizat sau nu a utilizat facturile alocate pentru anul respectiv, a efectuat corespunzător/ necorespunzător numerotarea, arhivarea, etc. acestora, avea obligativitatea înregistrării facturilor emise în evidența contabilă, precum și obligativitatea prezentării tuturor facturilor, emise/utilizate sau neemise/neutilizate, din plaja de numere stabilită prin decizie organelor de inspecție fiscală, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, în speta devin incidente prevederile art. 106 alin.(1) și alin. (2) lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, care stipulează:

„(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

[...]

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt

incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.”

Sintetizand textele de lege de mai sus, se retine ca organul fiscal, ori de cate ori nu poate determina situatia fiscală corectă, respectiv in situatia in care evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum si în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale, stabileste baza de impozitare si creanța fiscală aferentă printr-o estimare rezonabilă, folosind orice probă si mijloc de probă prevăzute de lege.

In consecinta, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2019, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.**

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este dacă Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societatii dreptul de deducere a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii și a TVA aferenta în quantumul menționat mai sus, in condițiile in care din instrumentatea spetei nu rezulta situația de fapt constatata de echipa de inspectie fiscala.

În fapt, in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca:

a) societatea a inregistrat in conturile 601,6021,6024,6028, 624,612, 613, 664, 628 cheltuieli in suma de 000 lei, reprezentand achizitiile cu materii prime, materiale, piese de schimb, prestari de servicii, pe care le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil si pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de lei, fara a avea documente justificative care sa faca posibila identificarea si verificarea refacturarii si a utilizarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile/operatiunilor taxabile.

b) societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei, reprezentând diverse achiziții, pe care le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și a dedus TVA aferentă acestora în suma de (– ... lei), fără a prezenta facturile în original.

Având în vedere cele de mai sus, și întrucât societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f), art.145 alin.(2) lit.a), art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art. 25 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a) și art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor în suma totală de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea contestată precizează că atât motivele invocate cât și sumele stabilite de către echipa de inspecție fiscală sunt nefundamentate, neconcludente, respectiv eronate, întrucât deține documente justificative care să facă posibilă identificarea și verificarea refacturării și a utilizării cheltuielilor cu materiile prime, materiale, piese de schimb, prestări de servicii, în scopul operațiunilor taxabile, pe care le anexează în susținerea cauzei, însă acestea nu au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală și totodată, deține în mare parte și facturile în original precizate ca fiind lipsă.

Totodată, X precizează că potrivit situațiilor de calcul anexate la contestație, sumele stabilite de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile sunt eronate, unele cheltuieli fiind dublate.

Mai mult, societatea invocă și jurisprudența CJUE, precum și încălcarea de către echipa de inspecție fiscală a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată și precizează că facturile de achiziție respectă prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

„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”,

iar la art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f se prevede:

“(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;”.

Incepand cu data de 01.01.2016, in speta sunt aplicabile si prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

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

și ale art.25 alin.(1) din același act normativ, care prevede:

“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se retine ca profitul impozabil/rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile iar pentru determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea se retine ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, care stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Totodata la art. 146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, se precizează:

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri/servicii dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă detine o factura, care să cuprindă în mod obligatoriu elementele stipulate în mod expres la art 155 din Codul Fiscal.

Incepand cu data de 01.01.2016 a intrat in vigoare Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care la art. 297 alin. 4, stipuleaza:

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

a) operațiuni taxabile;”, iar la art. 299 alin. 1 lit. a, se prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate

sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare retine ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere a cheltuielilor cu materiile prime, materialele, piesele de schimb si prestari de servicii, inscrite in conturile 601, 6021, 6024, 6028, 624, 612, 613, 664, 628 in suma de 000 lei si a TVA aferenta in suma de lei, motivand ca societatea nu detine documente justificative care sa faca posibila identificarea si verificarea refacturarii si a utilizarii cheltuielilor in scopul realizarii de venituri impozabile/operatiuni taxabile.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere a cheltuielilor cu diverse achizitii in suma de ... lei si a TVA aferenta in suma de (... lei), motivand ca pentru acestea, societatea a prezentat facturi in copie sau nu a prezentat facturi.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea contestatara precizeaza ca atat motivatiile invocate de catre echipa de inspectie fiscala cat si sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile si TVA nedeductibila sunt eronate, intrucat acestea au avut la baza constatari

ale echipei de inspectie fiscala si situatii de calcul/anexe ale raportului de inspectie fiscala neconcludente, nefundamentate, eronate.

Pornind de la precizarile contestatarei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

1) In ceea ce priveste constatarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor in suma de 000 lei, reprezentand achizitii cu materii prime, materiale, piese de schimb, prestari de servicii si TVA aferenta in suma de ...lei:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare retine ca echipa de inspectie fiscala si-a intemeiat constatarea potrivit careia societatea a inregistrat in conturile 601,6021,6024,6028, 624,612, 613, 664,628 cheltuieli in suma de 000 lei, reprezentand achizitii cu materii prime, materiale, piese de schimb, prestari de servicii pe care le-a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil si a dedus TVA aferenta acestora in suma de... lei, fara a avea documente justificative care sa faca posibila identificarea si verificarea refacturarii si a utilizarii acestora in scopul realizării de venituri impozabile/operatiuni taxabile, avand in vedere urmatoarele:

- echipa de inspectie fiscala nu a putut verifica descarcarea de gestiune prin contul 601, societatea neintocmind documentele primare de intrare-iesire în gestiune (fise de magazie);

- materiile prime inregistrate in cont 301 sunt transferate în cont 601 în baza unor bonuri de consum cumulate fara a putea fi identificata lucrarea și perioada în care au fost utilizate;

- pentru activitatea de productie, inregistrarile contabile s-au efectuat prin conturile 301,601,701, in baza unor bonuri de consum pentru cheltuieli si in baza unor situatii de plata intocmite centralizat-fara a detalia cantitatea materialului utilizat, respectiv calculul manoperei, cheltuieli indirecte si profitul aferent, iar acest fapt duce la imposibilitatea verificarii cantitatii de materie prima utilizata precum si cea pentru productia în curs de executie;

- societatea realizeaza lucrări de construcții montaj efectuand inregistrarea materialelor utilizate numai în conturile de cheltuieli, de regula la data achiziției, fara a utiliza și conturile de venituri așa cum se precizeaza la pct.259 alin.4 din OMFP 3055/2009, respectiv pct.446.alin.(4) din OMFP 1802/2014;

- documentele justificative care stau la baza emiterii facturii pentru respectarea prevederilor legale cu privire la faptul generator si exigibilitatea operatiunii sunt contract de prestari servicii, situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, procese verbale incheiate la data acceptarii de catre beneficiari a serviciilor prestate, iar

acestea trebuie sa prevada lucrarile efectuate si sa aiba anexat un deviz in care sa se regaseasca consumurile de materiale la care se adauga marja de profit in care sunt incluse si costurile cu forta de munca, nefiind suficiente un contract si o factura pentru a se inregistra in evidentele contabile si fiscale o prestare de serviciu, impunandu-se si celelalte documente care dovedesc realitatea operatiunii pe de o parte, iar pe de alta parte acestea sunt documente justificative pentru inregistrarea costurilor cu serviciile efectuate in contabilitatea prestatorului.

Fata de constatările echipei de inspectie fiscala mai susmenționate, prin contestatia formulata societatea sustine urmatoarele:

- deține fise de magazie, precum și documente justificative de încărcare-descarcare în/din gestiune a materiilor prime, respectiv note de intrare receptie si constatare de diferente si bonuri de consum, care, chiar daca au fost întocmite cumulat, pentru mai multe lucrari de constructii, au fost întocmite conform legislatiei in vigoare, respectiv cu reflectarea cantitatilor de materii prime utilizate și a valorilor aferente acestora, astfel ca, în mod eronat echipa de inspectie fiscala a constatat ca nu a întocmit documente justificative care sa faca posibila verificarea descarcarii de gestiune prin contul 601;

- detine documente justificative la baza facturilor emise, care chiar daca nu poarta intotdeauna denumirea de devize, ci situatii de plata/ alte denumiri, sau sunt întocmite centralizat, fara a detalia cantitatea materialului utilizat, calculul manoperei, cheltuieli indirecte si profitul aferent, au fost întocmite împreuna cu facturile de vanzare, conform legislatiei in vigoare, pentru a sta la baza inregistrarii operatiunii de vanzare-cumparare atat în contabilitatea societății, cât și în cea a clientilor, astfel ca, în mod eronat echipa de inspectie fiscală a constatat ca situatiile de plata întocmite, care au stat la baza inregistrărilor contabile efectuate prin conturile 301, 601, 701 au condus la imposibilitatea verificarii cantitatii de materie prima utilizata;

- detine documente justificative la baza facturilor avand ca obiect achizițiile de prestari servicii, respectiv contractele de prestari servicii, sau dupa caz situațiile de lucrari, rapoartele de lucru, procesele verbale, devizele, precum si facturile emise de furnizori, iar toate acestea sunt întocmite cu respectarea legislatiei in materia deductibilitatii cheltuielilor și a TVA, astfel ca, în mod nejustificat echipa de inspectie fiscala a inclus in raportul de inspectie fiscala constatarea referitoare la documentele legale obligatorii pentru deductibilitatea cheltuielilor si a TVA, respectiv facturi, contracte, situatii de lucrari si alte, fără sa mentioneze incalcarea vreunei reglementari legale in acest sens;

- societatea a recunoscut cheltuielile cu materialele utilizate în perioada în care a facturat veniturile din prestari servicii, nefiind necesara utilizarea conturilor de venituri, astfel ca, în mod nejustificat echipa de inspectie fiscala a inclus in raportul de inspectie fiscala constatarea referitoare la neutilizarea conturilor de venituri.

De asemenea, societatea sustine ca intrucat pentru cheltuielile cu materiile prime, materialele, piesele de schimb si prestarile de servicii inregistrate în conturile 601, 6021, 6024, 6028, 624, 612, 613, 664, 628, precum și pentru TVA aferenta acestora deține documente justificative, potrivit legii, respectiv documente care fac atat dovada efectuării operațiunii/intrării în gestiunea societatii, cat si dovada utilizării în folosul/ scopul operațiunilor taxabile ale societății, însă echipa de inspectie fiscala nu le-a analizat, ci s-a limitat în a motiva ca societatea nu deține documentele justificative care sa facă posibila identificarea și refacturarea utilizarii acestora în scopul realizării de venituri impozabile/operatiuni taxabile, depune în sustinere documente justificative, astfel:

- fise de magazie, emise din contabilitatea de gestiune pentru perioada ...2013-...2017- un numar de 500 de pagini;
- registrul stocurilor, emis din contabilitatea de gestiune pentru perioada ...2015-...2015- un numar de 34 de pagini;
- registrul stocurilor, emis din contabilitatea de gestiune pentru perioada ...2016-....2016- un numar de 38 de pagini;
- registrul stocurilor, emis din contabilitatea de gestiune pentru perioada ...2017-...2017- un numar de 40 de pagini;
- facturi de achizitie, contracte de prestari servicii si documente justificative aferente, note de intrare receptie si constatare de diferente, fise de magazie, bonuri de consum, facturi de vanzare si situatii de plata/de lucrari/alte denumiri aferente, grupate în seturi exemplificative pe fiecare tip de cheltuiala, respectiv cheltuiala cu materii prime/materiale/piese de schimb/prestari de servicii.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine cu titlu de exemplificare, urmatoarele:

- pentru factura de achizitie nr..../...2013 emisa de catre T, societatea anexeaza: nota de intrare receptie si constatare de diferente nr..../...2013, bonul de consum nr. .../...2013, factura de vanzare nr..../...2013 emisa catre U si fisele de magazie emise din evidenta contabilitatii de gestiune a societatii;

- pentru facturile de achizitie nr..../...2013 si nr. .../...2013 emise de catre V, societatea anexeaza: nota de intrare receptie si constatare de diferente nr. .../...2013, respectiv nr. .../...2013, fisele de magazie emise din evidenta contabilitatii de gestiune a societatii care evidentiaza bonul de consum aferent nr. .../...2013, factura de vanzare nr. .../...2013 emisa catre N, Situatia de lucrari fara nr. si fara data si Procesul-Verbal de receptie la terminarea lucrarilor incheiat in data de ... 2013.

Prin urmare, nu poate fi retinuta constatarea echipei de inspectie fiscala cu privire la lipsa documentelor.

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

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

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabileasca ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

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

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

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

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

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

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

2) În ceea ce privește constatarea echipei de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile cheltuielile cu diverse achizitii in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de (... lei):

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere a cheltuielilor cu diverse achizitii in suma de ... lei si a TVA aferenta in suma de (... lei), motivand ca pentru justificarea deductibilitatii, societatea a prezentat facturi in copie, sau nu a prezentat facturi.

Organul de soluționare a contestației reține ca prin contestația formulată, societatea susține ca o parte din facturi au fost prezentate în original în timpul controlului, însă nu au fost luate în considerare de către echipa de inspecție fiscală, drept pentru care anexează în susținerea contestației o situație cuprinzând un număr de 65 de facturi pe care le deține, fie în original, fie în duplicat reconstituit.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține ca în susținerea contestației formulate, societatea a prezentat o serie de facturi în original și duplicate, din care, cu titlu de exemplificare se rețin: factura nr..../...2012, factura nr..../....2012, factura nr..../...2012, factura nr..../...2012, factura nr..../...2012, factura nr. .../....2012, factura nr..../....2012, factura nr..../...2012, factura nr..../....2012, factura nr..../....2014.

Astfel, din cele de mai sus nu rezulta care au fost considerentele pentru care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate de X în timpul inspecției fiscale.

Mai mult, prin contestație societatea precizează ca echipa de inspecție fiscală a considerat ca o parte din facturi nu au valoare de original pe motiv ca nu sunt semnate și stampilate.

Or, astfel de aprecieri nu pot fi reținute având în vedere ca semnarea și stampilarea nu reprezintă elemente obligatorii, astfel cum au fost prevăzute de legiuitor.

Mai mult, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult).

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabilă are obligația de a deține o factură

emisă în conformitate cu prevederile art.220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

„Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.” (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17)

De asemenea, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de (... lei), având în vedere că o sumă înscrisă în factura cu semnul minus, conduce la concluzia efectuării unei operațiuni de stornare.

3) În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile (000 lei și ... lei) și TVA nedeductibilă (lei și ... lei) sunt incorecte:

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că la baza stabilirii de către inspecția fiscală atât a cheltuielilor nedeductibile în suma de 000 lei, respectiv ... lei, cât și a TVA nedeductibilă în suma de lei, respectiv (... lei), a stat Anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală.

Din analiza Anexei nr.2, organul de soluționare a contestației reține că aceasta a fost întocmită de către echipa de inspecție fiscală în 2 formate, respectiv un format pentru anul 2012, și un alt format pentru perioada ...2013-...2017, astfel:

- Anexa nr. 2 întocmită pentru anul 2012, intitulată „Situatie cheltuieli nedeductibile an 2012”, are următorul format : pe coloane sumele aferente trim.I, trim.II, trim.III, trim.IV și total, pe linii sumele aferente conturilor 601, 6021, 6024, 6028, 624, 612, 613, 664, 628 și total;

- Anexa nr.2 întocmită pentru perioada ...2013-...2017, intitulată „Situatia cheltuielilor nedeductibile”, are următorul format: pe linii și coloane informații și sume aferente facturilor, respectiv: data facturii, numărul facturii, furnizorul/prestatorul, baza impozitare factură, BI-cheltuieli nedeductibile, valoarea TVA factură, TVA fără drept de deducere, TVA exigibil, TVA neexigibil, ultima coloană având drept conținut al liniilor explicațiile „lipsa justificare utilizare”, „copie” „lipsa” și „proforma”, iar după fiecare lună din anii menționați este prezentat totalul facturilor pe luna respectivă, cu sumele aferente următoarelor: baza impozitare factură, BI-cheltuieli nedeductibile,

valoarea TVA factura, TVA fara drept de deducere, TVA exigibil, TVA neexigibil.

De asemenea, tot din analiza Anexei nr. 2, care a stat la baza stabilirii de catre echipa de inspectie fiscala a tuturor sumelor nedeductibile din raportul de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

- doar Anexa nr.2 intocmita pentru anul 2012 contine totalul cheltuielilor nedeductibile aferente, respectiv total cheltuieli nedeductibile pentru anul 2012 in suma de ... lei, insa referitor la TVA, aceasta nu prezinta nicio suma si niciun total;

- Anexa nr.2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017 nu contine totalul cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei si nici totalul TVA nedeductibila aferenta perioadei, ci contine doar totalul cheltuielilor nedeductibile aferente fiecarei luni din perioada ...2013-...2017 si totalul TVA nedeductibila aferenta fiecarei luni din perioada ...2013-...2017;

- nici Anexa nr.2 intocmita pentru anul 2012 si nici Anexa nr. 2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017 nu contine totaluri ale cheltuielilor nedeductibile/TVA nedeductibila evidentiate pe explicatiile „lipsa justificare utilizare”, „copie” „lipsa” si „proforma”;

- in Anexa nr.2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017, pentru fiecare dintre facturile avand explicatiile „lipsa justificare utilizare”, „copie”, „lipsa” sau „proforma”, sunt evidentate sume pentru care echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala nedeductibila integral/partial si TVA deductibila integral/partial, fie nu a evidentiat nici o suma, considerand cheltuiala deductibila integral/partial si/sau TVA nedeductibila integral/partial, spre exemplificare: pentru factura nr. .../....2014 avand explicatia „proforma”, echipa de inspectie fiscala, nu inscrie nicio suma in coloana aferenta cheltuielii nedeductibile.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea, in sustinerea precizarii potrivit careia sumele stabilite de catre organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala sunt eronate, depune cu ocazia formularii contestatiei, doua Situatii de calcul, respectiv anexa A, intitulata „Situatia centralizata a totalurilor lunare inscrise in Anexa nr. 2”, si anexa C, intitulata „ Extras din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala cu explicatii in format sintetic”.

Din analiza anexei A, intitulata „Situatia centralizata a totalurilor lunare inscrise in Anexa nr.2”, prezentata de societate in sustinerea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei retine ca, in baza Anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza stabilirii de catre echipa de inspectie

fiscala a cheltuielilor nedeductibile în suma de 000 lei și în suma de ... lei și a TVA nedeductibila în suma de lei și în suma de (... lei), societatea a obtinut sume diferite fata de cele stabilite de catre echipa de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala, avand in vedere urmatoarele:

1. Pornind de la cele 2 anexe ale raportului de inspectie fiscala, intocmite de către echipa de inspectie fiscala, respectiv Anexa nr. 2 intocmita pentru anul 2012, intitulata „Situatie cheltuieli nedeductibile an 2012” și Anexa nr. 2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017, intitulata „Situatia cheltuielilor nedeductibile”, societatea a procedat la obtinerea cheltuielilor nedeductibile stabilite de echipa de inspectie fiscala în suma totala de ... lei (000 lei + ...) si a TVA nedeductibila totala stabilita de catre echipa de inspectie fiscala în suma de ... lei (lei - ... lei), prin insumarea valorilor aferente celor 2 anexe.

2. Avand in vedere lipsa din cuprinsul Anexei nr.2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017 a totalului general al cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei ...2013-...2017 și a totalului general a TVA nedeductibila aferenta perioadei ...2013-...2017, societatea a a procedat la obtinerea acestor totaluri lipsa, astfel:

- a preluat din anexa respectiva într-o noua situație liniile aferente totalului cheltuielilor nedeductibile si a TVA nedeductibila pentru fiecare luna din anii 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017

- în noua situație, intitulata „Situatia centralizata a totalurilor lunare inscrise in Anexa nr. 2”, respectiv anexa A depusa de societate în sustinerea contestatiei, a efectuat insumarea liniilor mentionate mai sus, in urma calculului, obtinand urmatoarele valori:

- total cheltuieli nedeductibile aferente perioadei ...2013-...2017, ... lei;

- total TVA nedeductibila aferenta perioadei ...2013-...2017, ... lei.

De asemenea, avand in vedere lipsa din cuprinsul Anexei nr. 2 intocmita pentru perioada ...2013-...2017, a totalurilor cheltuielilor nedeductibile si a TVA nedeductibile aferente fiecarei motivatii care a stat la baza impunerii, societatea a procedat la obtinerea acestora prin insumarea valorilor aferente liniilor continuand explicatiile copie/lipsa/proforma, in urma calculului obtinand urmatoarele valori:

- total cheltuielil nedeductibile din facturi prezentate in copie/lipsa/proforma, ... lei;

- total TVA nedeductibila din facturi prezentate in copie/lipsa/proforma, ... lei.

Organul de solutionare a contestatiei reține ca, potrivit anexei A depusa de societate în sustinerea contestatiei, intitulata „Situatia centralizata a totalurilor lunare inscrise in Anexa nr. 2”, societatea a obtinut urmatoarele sume, comparativ cu cele stabilite de catre echipa de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala:

- total cheltuieli nedeductibile 000 lei, fata de ... lei;

- total TVA nedeductibila ... lei, fata de ... lei;
- total cheltuieli nedeductibile cu materii prime, materiale, piese de schimb si prestari de servicii ... lei, fata de ... lei;
- total TVA nedeductibila aferenta cheltuielilor cu materii prime, materiale, piese de schimb si prestari de servicii 2.321.093 lei, fata de 2,404.112 lei;
- total cheltuieli din facturi prezentate in „copie/lipsa/proforma” ... lei = ... lei,
- total TVA nedeductibila din facturi prezentate in „copie/lipsa/proforma” ... lei, fata de ... lei.

Din analiza anexei C, intitulata „Extras din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala cu explicatii in format sintetic”, prezentata de societate in sustinerea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea a evidenciat un numar relativ mare de facturi avand explicatia „lipsa justificare utilizare” (aproximativ 130 de facturi), preluate din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala, pentru care echipa de inspectie fiscala, fara a explicita in vreun mod, fie a considerat cheltuiala nedeductibila integral/partial si TVA deductibila integral/partial, fie a considerat cheltuiala deductibila integral/partial si TVA nedeductibila integral/partial, spre exemplificare:

- pentru factura nr.../...2013, emisa de AA, reprezentand „servicii inchiriere utilaj cf.contract (cu anexe decont si FC), utilizate la lucrarea facturata de X catre BB cu factura nr.../...2013”, avand baza de impozitare ... lei, echipa de inspectie fiscala a considerat cheltuiala in suma de ... lei ca fiind deductibila integral, iar din total TVA aferenta in suma de ... lei, suma de ... lei a fost considerata ca fiind nedeductibila;
- pentru factura nr.../...2014, emisa de CC, avand baza de impozitare ... lei, echipa de inspectie fiscala a considerat partial cheltuiala in suma de ... lei ca fiind deductibila, iar TVA aferenta in suma de ... lei a fost considerata ca fiind deductibila integral.

Mai mult, asa cum s-a retinut din analiza Anexei nr.2 la raportul de inspectie fiscala, si pentru unele facturi avand explicatiile „copie”, „lipsa” sau „proforma”, echipa de inspectie fiscala, fara a explicita in vreun mod, fie a stabilit cheltuiala nedeductibila integral/partial si TVA deductibila integral/partial, fie a stabilit cheltuiala deductibila integral/partial si/sau TVA nedeductibila integral/partial.

Avand in vedere ca sumele nedeductibile stabilite prin raportul de inspectie fiscala de catre echipa de inspectie fiscala au avut la baza sumele preluate din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie, in conditiile in care acestea

din urma au fost stabilite in mod nejustificat, fara a fi explicitate in vreun mod, se retine ca implicit, si sumele nedeductibile stabilite prin raportul de inspectie fiscala de catre echipa de inspectie fiscala au fost stabilite in mod nejustificat, fara a fi explicitate in vreun mod.

Astfel, avand in vedere toate cele mai sus analizate in ceea ce priveste cele doua situatii de calcul prezentate de X in sustinerea cauzei, respectiv anexa A, intitulata „Situatia centralizata a totalurilor lunare inscrise in Anexa nr. 2”, si anexa C, intitulata „Extras din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala cu explicatii in format sintetic”, organul de solutionare a contestatiei retine argumentele contestatarei potrivit careia sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile (000 lei și ... lei) și TVA nedeductibila (lei și ... lei) sunt incorecte/eronate.

Față de cele expuse mai sus si având în vedere faptul că:

- societatea prezinta în susținerea contestatiei o serie de documente conform prevederilor art.276 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, asupra carora organul de inspectie fiscala nu s-a pronuntat din punct de vedere fiscal, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală,

- societatea prezinta în susținerea contestatiei o serie de situatii de calcul pe care organul de soluționare a contestației le-a retinut in solutionarea favorabila a cauzei, inasa nu se poate pronunta în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății, acesta fiind atributul exclusiv al organelor de inspectie fiscala,

-echipa de inspectie fiscală a precizat că *„prezentarea acestor documente dupa incheierea inspectiei fiscale nu ofera timpul necesar pentru analiza si acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor si a TVA ului aferent, fiind necesara o noua verificare asupra intregului circuit economic de la achizitionare materiale/prestari servicii, intrare in gestiune si pana la punerea in opera a acestora si obtinerea de venituri impozabile) in vederea stabilirii corecte a situatiei de fapt”*,

- din instrumentarea spetei nu rezulta situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala prin raportare la documentele existente la dosarul cauzei si la prevederile legale invocate ca temei de drept,

se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspectie fiscală, în corelație cu prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art. 7 alin. (2) și art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

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

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ

fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

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

4. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ...lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în suma de ... lei și cheltuieli cu activele cedate din vânzarea mijlocului fix ... în suma de ... lei, cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se poate pronunța dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere al acestora în cuantumul stabilit, în condițiile în care din constatările echipei de inspecție fiscală și documentele anexate la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt.

In fapt, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat ca societatea:

- a înregistrat eronat în contul 6583 cheltuieli deductibile în suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu activele cedate aferente vânzării autoturismului ..., în condițiile în care valoarea neamortizată a mijlocului fix era de ... lei, valoarea de intrare a mijlocului fix era de ... lei, iar valoarea amortizată a acestuia era de... lei, astfel ca diferența de cheltuieli înregistrată în plus în contul 6583 în suma de ... lei, a fost stabilită ca nedeductibilă;

- nu a calculat corect amortizarea mijloacelor fixe înregistrată în evidența contabilă în perioada 2012-2017, în condițiile în care urmarea recalculării, conform Anexei nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, a rezultat o diferență de amortizare înregistrată în plus în suma de ... lei, stabilită ca nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, suma care include și cheltuieli stabilite ca nedeductibile pentru autoturismul ..., mai sus menționată.

Fata de constatările echipei de inspectie fiscala, prin contestatia formulata, societatea precizeaza ca sumele stabilite cu titlu de cheltuieli nedeductibile sunt eronate, intrucat pentru autoturismul ... vandut era in drept sa deduca cheltuieli totale la nivelul valorii de intrare a mijlocului fix care a fost de ... lei, inasa la stabilirea valorii amortizate/ neamortizate a acestui mijloc fix, echipa de inspectie fiscala a luat in calcul valoarea de intrare de ... lei, precum si cheltuielile cu amortizarea stabilite de aceasta ca fiind nedeductibile.

In drept, amortizarea fiscala este legiferata prin art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, care stipuleaza urmatoarele:

“ART. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

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

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperită în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

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

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.

(4) Nu reprezintă active amortizabile:

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile și operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții;

e) bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare;

f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;

g) casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor;

h) immobilizările necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile.

(5) *** Abrogat

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

(8) În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;

b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 și 10 ani;

c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani. Norme metodologice

(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;

b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

(10) Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte immobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a immobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă immobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

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

b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;

e) amortizarea clădirilor și a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide și cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descoperită se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

1. din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracții petroliere, precum și la cheltuielile de investiții pentru descoperită;

2. din 10 în 10 ani la saline;

e¹) În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară și care stabilesc pentru amortizarea mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale politici contabile specifice domeniului de activitate, în concordanță cu cele mai recente norme ale altor organisme de normalizare care utilizează un cadru general conceptual similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte documente contabile și practicile acceptate ale domeniului de activitate, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate se deduce prin utilizarea metodei de amortizare fiscală utilizate înainte de casarea acestora, pe perioada rămasă. Aceste prevederi se aplică și pentru valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul retratării mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale;

f) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

g) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței;

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).

(11¹) Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările

ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (11) lit. f). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;

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

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

(11²) Alin. (11¹) se aplică inclusiv pentru mijloacele de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, achiziționate/produse anterior datei de 1 februarie 2013, pentru cheltuielile cu amortizarea stabilite în baza valorii fiscale rămase neamortizate la această dată.

(12) Contribuabilii care au investit în mijloace fixe amortizabile sau în brevete de invenție amortizabile și care au dedus cheltuieli de amortizare reprezentând 20% din valoarea de intrare a acestora conform prevederilor legale, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix sau a brevetului de invenție, până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv, au obligația să păstreze în patrimoniu aceste mijloace fixe amortizabile cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de utilizare. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, impozitul pe profit se recalculează și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.

(13) Pentru investițiile realizate în parcurile industriale până la data de 31 ... 2006 se acordă o deducere suplimentară din profitul impozabil, în cotă de 20% din valoarea investițiilor în construcții sau a reabilitărilor de construcții, infrastructură internă și de conexiune la rețeaua publică de utilități, ținând seama de prevederile legale în vigoare privind clasificarea și duratele normate de utilizare a mijloacelor fixe amortizabile. Contribuabilii care beneficiază de facilitățile prevăzute la alin. (12) nu pot beneficia de facilitățile prevăzute în prezentul alineat.

(14) Cheltuielile aferente localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale se recuperează în rate egale pe o perioadă de 5 ani, începând cu luna în care sunt efectuate cheltuielile. Cheltuielile aferente achiziționării oricărui drept de exploatare a resurselor naturale se recuperează pe măsură ce resursele naturale sunt

exploatate, proporțional cu valoarea recuperată raportată la valoarea totală estimată a resurselor.

(15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizată, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.

(15¹) În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, pe durata normală de utilizare rămasă.

(15²) În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/imobilizărilor necorporale după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

(16) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.

(17) În cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol .

(18) Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil și clienți, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care își menține dreptul de proprietate asupra containerelor sau a ambalajelor.

(19) *Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.*

(20) **** Abrogat.*

(21) *Pentru titularii de acorduri petroliere și subcontractanții acestora, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă de peste 100 metri, se calculează amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale aferente operațiunilor petroliere, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor, pe unitatea de produs, cu un grad de utilizare de 100%, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă, pe durata acordului petrolier. Cheltuielile aferente investițiilor în curs, imobilizărilor corporale și necorporale efectuate pentru operațiunile petroliere vor fi reflectate în contabilitate atât în lei, cât și în euro; aceste cheltuieli, înregistrate în contabilitate în lei, vor fi reevaluate la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar pe baza valorilor înregistrate în contabilitate în euro, la cursul de schimb euro/leu comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi a fiecărui exercițiu financiar.*

(22) *Prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică la calculul profitului impozabil, cu excepția prevederilor art. 3 alin. 2 lit. a) și ale art. 8 din aceeași lege.*

(23) *În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, pentru activele imobilizate deținute pentru activitatea proprie, transferate în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării și reclasificate în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, valoarea fiscală rămasă neamortizată este valoarea fiscală dinaintea reclasificării ca active imobilizate deținute în vederea vânzării. Durata de amortizare este durata normală de utilizare rămasă determinată în baza duratei normale de utilizare inițiale, din care se scade durata în care a fost clasificat în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care a fost reclasificat în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”*

Parcurgand textele de lege de mai sus se retine ca legiuitorul a legiferat o serie de aspecte referitoare la amortizarea fiscala, respectiv:

- modul de recuperare din punct de vedere fiscal al cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile;

- definiția mijloacelor fixe amortizabile și alte clarificări pentru încadrarea imobilizărilor corporale în categoria mijloacelor fixe amortizabile;

- definirea imobilizarilor corporale care nu reprezinta active amortizabile;

- regimul de amortizare, respectiv metodele de amortizare aplicabile mijloacelor fixe amortizabile si regulile de calcul aferente fiecărei metode;

- reguli de aplicare a unor facilitati de calcul al amortizarii unor mijloace fixe la calculul profitului impozabil;

- alte reguli de calcul si recalcul al amortizarii, inclusiv pentru calculul câștigurilor sau pierderilor rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe;

De asemenea, se retine ca:

- in sprijinul art. 24 din legea mai susmentionata au fost aprobate punctele 70², 71 si 71¹-71⁸ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2015;

- incepand cu anul 2016, amortizarea fiscala este legiferata prin art. 28 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv punctele 25-31 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- definitia valorii fiscale rămasă neamortizată, asa cum s-a aratat la punctul 1 din prezenta decizie, a fost prevazuta in normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel **prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală de la data intrării in patrimoniu și valoarea amortizării fiscale;**

- **in cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.**

Asa cum s-a retinut la situatia de fapt, in legatura cu mijloacele fixe ale societatii, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totala de ...lei, astfel:

- au stabilit cheltuieli nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de ... lei, conform Anexei nr. 3 la raportul de inspectie fiscala, avand in vedere ca societatea a calculat si inregistrat in plus in evidenta contabila in perioada 2012-2017 cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de ... lei, inclusiv pentru autoturismul ... pentru care a calculat cheltuieli cu amortizarea dupa vanzarea autoturismului;

- au stabilit cheltuieli nedeductibile cu activele cedate aferente vanzarii autoturismului ... in suma de ... lei, avand in vedere ca societatea a inregistrat in contul 6583 cheltuieli deductibile in suma de ... lei, in conditiile in care

valoarea neamortizata a mijlocului fix era de ... lei, valoarea mijlocului fix era de ... lei, iar valoarea amortizata era de... lei.

Din analiza Anexei nr. 3 la raportul de inspectie fiscala, intitulata „*Situatia calculului amortizarii mijloacelor fixe*”, organul de solutionare a contestatiei retine ca echipa de inspectie fiscala a procedat la recalcularea amortizarii mijloacelor fixe inregistrata de societate in evidenta contabila pentru fiecare an din perioada 2012-2017, inclusiv pentru autoturismul ..., stabilind diferente de amortizare astfel:

Pentru anul 2012, prin Anexa nr. 3 intocmita sub forma unui tabel format din linii si coloane, echipa de inspectie fiscala a stabilit diferenta de amortizare in suma de -... lei, provenita din diferenta de amortizare in plus/ in minus stabilita pentru fiecare luna a anului, in baza valorilor aferente coloanelor intitulate „societate” si „corect”, astfel:

	societate	corect	DIF
ian	X	X	X
fb	X	X	X
mart	X	X	X
apr	X	X	X
mai	X	X	X
iun	X	X	X
iul	X	X	X
aug	X	X	X
sep	X	X	X
oct	X	X	X
nov	X	X	X
dec	X	X	X
total	X	X	X

Se reține că suma de X lei care figurează pe linia „total” în coloana „societate”, corespunde valorii totale înregistrate în contul 6811 în anul 2012 în coloana total sume a balanței analitice la data de ...2012 existentă la dosarul cauzei.

Pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016 si 2017, prin Anexa nr. 3 intocmita sub forma unui tabel de forma Registrului de imobilizari, conform coloanei „diferente”, echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente de amortizare in plus sau in minus (-... lei pentru anul 2013, -... lei pentru anul 2014, ... lei pentru anul 2015, ... lei pentru anul 2016, si ... lei pentru anul 2017) fata de amortizarea calculata de societate, pentru fiecare mijloc fix si pentru fiecare

trimestru al anului, in functie de elementele specifice metodei liniare de amortizare utilizate de societate, respectiv in functie de urmatoarele elemente aferente mijloacelor fixe: valoarea de intrare, valoarea modernizarii, perioada amortizarii, valoarea amortizarii lunare, data intrarii, data iesirii, astfel , spre exemplificare, prin Anexa nr.3 an 2013:

- pentru mijlocul fix „ baza de productie”, a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, fata de amortizarea calculata de societate in functie de valoarea de intrare ... lei, valoarea modernizarii ... lei, perioada amortizarii 288 luni, amortizarea lunara ... lei, data intrarii ...1999, respectiv fata de amortizarea calculata de societate astfel: ... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2, ... lei in trim. 3 si ... lei in trim. 4, avand in vedere cota amortizarii trimestriale de ... lei (... lei*3 luni), a stabilit urmatoarele valori ale amortizarii: ... lei in trim.1, ... lei in trim.2, ... lei in trim.3 si ... lei in trim.4;

- pentru mijlocul fix „autoturism seat”, a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, fata de amortizarea calculata de societate in functie de valoarea de intrare ... lei, perioada amortizarii 48 luni, amortizarea lunara ... lei, data intrarii ...2007, respectiv fata de amortizarea calculata de societate astfel: ... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2, avand in vedere expirarea perioadei de amortizare de 48 de luni, a stabilit valoarea 0 a amortizarii ;

- pentru mijlocul fix „instalatie sudare”, a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, fata de amortizarea calculata de societate in functie de valoarea de intrare ... lei, perioada amortizarii 72 luni, amortizarea lunara 97 lei, data intrarii ...2007, respectiv fata de amortizarea calculata de societate astfel: ... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2, ... lei in trim. 3 si ... lei in trim. 4, avand in vedere cota amortizarii trimestriale de ... lei (... lei*3 luni) si expirarea perioadei de amortizare de 72 de luni incepand cu luna noiembrie, a stabilit urmatoarele valori ale amortizarii: ... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2, ... lei in trim. 3 si ... lei in trim. 4.

De asemenea se retine ca prin Anexa nr. 3, au fost stabilite diferente de amortizare in plus sau in minus (-... lei in anul 2013, -... lei in anul 2014, ... lei in anul 2015, ... lei in anul 2016 si ... lei in anul 2017), aferente unor note de corectii evidentiata de societate, spre exemplificare in Anexa nr. 3 an 2013, din totalul diferentei de amortizare stabilite in suma de (-... lei), suma de (-... lei) a fost stabilita urmare unor note de corectii efectuate de societate, astfel:

- pozitia „NC AMORT.INST MIJ DE TRANSPORT”, pentru care societatea a evidentiata in trim 4, amortizare in suma de -... lei;

- pozitia „REGLARE AMORTIZARE”, pentru care societatea a evidentiata amortizare astfel: in trim 1 suma de ... lei, in trim 2 suma de ... lei, in trim 3 suma de ... lei si in trim 4 suma de ... lei;

- pozitia „AMORT. ALTOR IMOBILIZARI CORP”, pentru care societatea a evidenciat in trim 1 amortizare in suma de ... lei.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine astfel ca din totalul diferentei de amortizare in suma de ... lei stabilita de echipa de inspectie fiscala ca fiind calculata in plus de societate, cea mai mare parte a diferentei, respectiv suma de ... lei, o reprezinta diferenta de amortizare stabilita urmare notelor de corectie a amortizarii efectuate de societate.

In ceea ce priveste mijlocul fix „AUTO ...”, evidenciat in Anexa nr. 3, echipa de inspectie fiscala a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, astfel:

- conform Anexei nr. 3 an 2013, a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, fata de amortizarea calculata de societate in functie de valoarea de intrare ... lei, perioada amortizarii 48 luni, amortizarea lunara ... lei, data intrarii ...2012, **data iesirii ...2013**, respectiv fata de amortizarea calculata de societate in suma de ... lei (... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2, ... lei in trim. 3 si ... lei in trim. 4), avand in vedere cota amortizarii trimestriale de ... lei (... lei*3 luni) si incetarea duratei de viata a autoturismului incepand cu luna august, a stabilit amortizare in suma de ... lei (... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2 si ... lei in trim. 3);

- conform Anexei nr. 3 an 2014, a stabilit diferenta de amortizare in suma de ... lei, fata de amortizarea calculata de societate in functie de valoarea de intrare ... lei, perioada amortizarii 48 luni, amortizarea lunara ... lei, data intrarii ...2012, **data iesirii ...2013**, respectiv fata de amortizarea calculata de societate in suma de ... lei (... lei in trim. 1, ... lei in trim. 2), avand in vedere incetarea duratei de viata a autoturismului incepand cu luna august 2013, a stabilit valoarea 0 a amortizarii;

- pentru anul 2012, avand in vedere ca societatea a recunoscut in cuprinsul contestatiei ca a inregistrat prin contul 6811 cheltuieli cu amortizarea in suma totala de... lei, aceasta fiind si suma precizata de echipa de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, rezulta o amortizare in suma de ... lei (.... lei-... lei-... lei), calculata si inregistrata in evidenta contabila de societate in contul 6811, inclusa de echipa de inspectie fiscala in coloana „societate” din Anexa nr. 3 pentru anul 2012, conform balantei analitice la ...2012 a societatii.

Conform calculului amortizarii fiscale evidenciat de echipa de inspectie fiscala pentru mijlocul fix „AUTO ...”, respectiv ... lei in anul 2012, ... lei in anul 2013 si 0 in anul 2014, se retine **amortizarea fiscala in suma de ... lei**, in conditiile in care valoarea de intrare a autoturismului, respectiv valoarea

fiscala a acestuia a fost de ... lei, iar prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale, **se retine valoarea neamortizata a mijlocului fix „AUTO ...” în suma de .. lei (... lei-... lei)**.

Sintetizand informatiile inscrise in anexa nr. 3 pentru mijlocul fix „AUTO ...” pentru perioada 2012-2014, respectiv:

- valoarea de intrare: ... lei
- valoarea fiscala amortizata: ... lei
- valoarea fiscala neamortizata: ... lei

organul de soluționare a contestației reține că în speță nu rezulta situatia de fapt constatata de echipa de inspectie fiscala, respectiv:

- nu rezulta valoarea de intrare de ... lei
- nu rezulta valoarea amortizata de... lei
- nu rezulta valoarea neamortizata de ... lei

si avand in vedere ca aceste valori au stat la baza stabilirii de catre echipa de inspectie fiscala atat a cheluielilor nedeductibile cu activele cedate din vanzarea autoturismului ... in suma de ... lei cat si a cheluielilor nedeductibile cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de ... lei ,

in speta, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspectie fiscală, în corelație cu precizarea contestatarei potrivit careia era in drept sa deduca cheltuieli totale la valoarea de intrare a mijlocului fix ..., cu prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarei, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor in speta, impunându-se analiza temeinică a tuturor aspectelor legate de aceste operatiuni, respectiv analiza tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr. 000/2019, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma totală de ...lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale în funcție de cele reținute în prezenta decizie, de documentele detinute de contestatara și de prevederile legale în vigoare în perioada verificată.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al acestora în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care din instrumentarea spetei, și prin raportare la temeiurile de drept invocate de echipa de inspecție fiscală, rezulta o altă situație de fapt, decât cauza constatată de echipa de inspecție fiscală.

În fapt, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al cheltuielilor cu combustibilul înregistrate în evidența contabilă și a TVA aferentă, constatând că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.t), art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.25 alin.(3) lit.l) și art.298 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documente justificative.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, societatea precizează că beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, întrucât acesta a fost utilizat pentru utilajele, echipamentele și mijloacele de transport utilizate în activitatea de construcții, detinând documente în acest sens, pe care le depune în susținerea contestației, însă organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederi legale referitoare la combustibilul utilizat pentru vehicule rutiere cu

masa de greutate mai mica de 3,5 tone si numar de scaune de pasageri mai mic de 9.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

La pct.49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, se prevede:

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

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel

puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

Începând cu anul 2016, prevederile art. 21 alin.(4) lit.t) și ale pct.49² mai sus menționate au devenit prevederile art. 25 alin.(3) lit.l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale punctului 16 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sintetizând textele de lege de mai sus, se retine ca:

- cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate, respectiv **vehiculele cu masa totală maximă autorizată mai mică de 3.500 kg și numărul de scaune de pasageri mai mic de 9**, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor, exclusiv cheltuielile privind amortizarea, nu sunt cheltuieli deductibile în proporție de 50%;

- justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării acordării integrale a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs, care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, iar în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-

a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, stipulează:

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

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) [...]

(5) [...]

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

La pct. 45¹ din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, se prevede:

„ (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu

pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. **În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.

(3) [...]

(4) [...] Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal.

(5) [...]

(6) [...]

(7) *Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.*

(8) *Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

(9) *În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal.”*

Începând cu 01.01.2016, aceste prevederi au devenit prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 68 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor prevederi legale, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, prin vehicul înțelegându-se orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. Limitarea nu se aplica vehiculelor care depasesc masa totală maximă autorizată de 3.500 kg și numărul de 9

scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege, precum și cele care se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor. Pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului de vehicule (ce îndeplinesc condițiile mai sus precizate) și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice. Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, iar dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere atât a taxei pe valoarea adăugată cât și a cheltuielilor legate de acesta, în acest caz, persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, se retine ca, in temeiul art. 21 alin.(4) lit.t), art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.25 alin.(3) lit.l) si art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **in legatura cu toate mijloacele fixe ale societatii, utilaje/mijloace de transport, cu exceptia a doua autoturisme detinute de societate pana la 31.07.2015**, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere al cheltuielilor cu combustibilul si a TVA aferenta, constatand ca nu au putut stabili consumul efectiv de carburanti „intrucat lipsesc date importante in stabilirea acestuia, date care nu au fost puse la dispozitie de catre societate cum ar fi: numar km. parcursi, consum specific pe fiecare utilaj/mijloc de transport, ore de utilizare repartizate pe lucrarile efectuate conform contractelor in derulare, lucrarile de constructii si locatiile unde au fost utilizate utilajele respective, locul si scopul deplasarii, etc”.

Or, asa cum s-a retinut mai sus la temeiul de drept, prevederile art. 21 alin.(4) lit.t), art.145¹ alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prevederile art.25 alin.(3) lit.l) si art.298 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, vizeaza limitarea fiscala de 50 % a **cheltuielilor si TVA aferente vehiculelor rutiere cu masa de greutate mai mica de 3,5**

tone si numar de scaune de pasageri mai mic de 9, astfel ca in speta devin incidente:

- in materia impozitului pe profit, prevederile art.21 alin.(1), alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv la art.25 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, potrivit carora, asa cum s-a retinut la punctul 3 din prezenta decizie:

- *sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare;*

- *nu sunt deductibile 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.*

- in materia taxei pe valoarea adaugata, prevederile art.145, art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art.297 alin.(4) lit.a) si art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare incepand cu data de 01.01.2016, potrivit carora, asa cum s-a retinut la punctul 3 din prezenta decizie:

orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, respectiv art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor si a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

combustibil, document justificativ poate fi orice tip de document, in conditiile in care contine toate elementele obligatorii prevazute la pct.2 din Norma metodologica de intocmire si utilizare a documentelor financiar contabile aprobata prin OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care stipuleaza:

„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);*
- *continutul 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.”

Astfel, avand in vedere cele de mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca in speta, echipa de inspectie fiscala, pentru a stabili cum a fost consumat combustibilul achizitionat, trebuia sa analizeze documentele privind justificarea consumului de combustibil in raport de conditiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, ceea ce in speta nu s-a intamplat.

De asemenea, avand in vedere ca:

- organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere al cheltuielilor cu combustibilul in legatura cu toate mijloacele fixe ale societatii, utilaje, echipamente si mijloace de transport si a TVA aferenta, precizand ca in timpul controlului nu au fost prezentate documente justificative ale acestora, foi de parcurs, CMR-uri transport auto sau orice alte documente din care sa poata stabili consumul efectiv de carburanti utilizat in scopul operatiunilor taxabile, invocand prevederi legale aplicabile doar

vehiculelor rutiere cu masa maxima totala mai mica de 3,5 tone si numar de scaune pasageri mai mic de 9,

- X precizeaza ca detine documente care indeplinesc conditiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere aferent cheltuielilor cu combustibilul si a TVA aferenta, respectiv pe langa facturile de achizitie combustibil, detine documentele justificative aferente consumului de carburant, pe care le ataseaza in sustinerea cauzei, impreuna cu facturile de vanzare aferente, care demonstreaza utilizarea combustibilului pentru functionarea utilajelor, echipamentelor si mijloacelor de transport respective in activitatea economica a societatii, documente pe care echipa de inspectie fiscala nu le-a analizat,

analizand documentele anexate la dosarul cauzei in raport de aceste precizari, organul de solutionare a contestatiei retine cu titlu de exemplificare, urmatoarele:

1) scrisorile de transport CMR si foile de parcurs pentru autovehicule transport marfa, anexate facturii nr. .../...2014 emisa de X catre DD, avand ca obiect prestari servicii transport conform comenzilor de transport nr. .../...2014, nr. .../...2014 si nr. .../...2014, au fost intocmite in raport de comenzile mentionate mai sus, astfel:

Pentru comanda de transport nr. .../...2014, avand ca date de transport adresa de incarcare ..., adresa de descarcare ... localitate ..., dimensiuni de transport lungime 8 latime 2,5 inaltime 3 greutate 15, data incarcarii .../2014 si data descarcarii .../2014, au fost intocmite scrisoarea de transport (CMR) din data de ...2014 si foaia de parcurs pentru autovehicule transport marfa din data de ...2014, avand urmatoarele referinte:

- scrisoarea de transport (CMR) din data de ...2014, contine referintele: operator de transport X, expeditor DD, auto ..., EE, locul de incarcare ..., obiectul transportului utilaj marca ... cu masa bruta de 15 tone;
- foaia de parcurs pentru autovehicule transport marfa din data de ... 2014, contine referintele: autobaza X, numele soferului ..., numar de inmatriculare autovehicul ..., alimentare cu combustibil lichid 200, elementele confirmate de expeditor DD, desfasurarea activitatii ... 115, ... 108, ... 55, total 278 km, Cant 170 litri.

Pentru comanda de transport nr. .../...2014, avand ca date de transport: adresa de incarcare ..., adresa de descarcare ... localitate ... , dimensiuni de transport lungime 6 latime 2,5 inaltime 3 greutate 18, data inarcarii ...2014 si data descarcarii ...2014 si comanda de transport nr. .../...2014, avand ca date de transport: adresa de incarcare ..., adresa de descarcare ... localitate ..., dimensiuni de transport lungime 10 latime 3,2 inaltime 3,2 greutate 30, data inarcarii ...2014 si data descarcarii ...2014, au fost intocmite in data de2014 2 scrisoarea de transport tip CMR din data de ...2014 si 1 foaie de parcurs pentru autovehicule transport marfa, avand urmatoarele referinte:

- scrisoarea de transport (CMR) din data de ...2014, aferenta comenzii de transport nr. ../...2014 contine referintele: operator de transport X, expeditor DD, auto ..., EE, locul de incarcare ..., obiectul transportului utilaj marca cilindru compactor cu masa bruta de 18 tone;
- scrisoarea de transport (CMR) din data de ...2014, aferenta comenzii de transport nr. ../...2014 contine referintele: operator de transport X, expeditor DD, auto ..., EE, locul de incarcare ..., obiectul transportului utilaj marca Escavator E14 cu masa bruta de 30 tone;
- foaia de parcurs pentru autovehicule transport marfa din data de ...2014, contine referintele: autobaza X, numele soferului EE, numar de inmatriculare autovehicul ..., alimentare cu combustibil lichid 300, elementele confirmate de expeditor DD, desfasurarea activitatii ... 115, ... 108, ...108 ... 108 ... 55, total 494 km, Cant 297 litri.

Or, documentele de mai sus cuprind informatii suficiente pentru determinarea consumului efectiv de combustibil (numarul de km parcursi, combustibil utilizat,etc), a scopului utilizarii combustibilului (activitatea de transport a societatii), dar si a tipului autoturismului, avand in vedere dimensiunile obiectului transportului, lungime 10 latime 3,2 inaltime 3,2 greutate 30 tone, rezulta caracteristicile vehiculului rutier utilizat ..., respectiv vehicul de transport marfuri, cu masa maxima totala mai mare de 3,5 tone, pentru care sunt aplicabile prevederile generale de deducere a cheltuielilor si a TVA.

2) foile de consum in numar de 43, anexate facturii nr. ../...2014 emisa de X catre FF, avand ca obiect prestari servicii inchiriere autobasculante 8*4 conform centralizator anexat, au fost intocmite in raport de centralizatorul intitulat Centralizator prestatii utilaje 22 iulie-20 august 2014, respectiv pentru fiecare pozitie a acestuia, care contine informatii referitoare la data prestarii, nr. masina si nr ore confirmate, a fost intocmita o foaia de consum, astfel, spre exemplificare:

- foaia de consum din data de ...2014, aferenta pozitiei 29 din centralizator, avand referinte data ...2014, nr. masina ... si nr ore confirmate 11,cu urmatoarele informatii: nr. inm ..., proiect ..., firma prestatoare X, auto Bascuor, sofer ..., index km 160.193 ora 7, index km loc plecare/sosire 161.151 ora 20 , denumire marfa CARAT BETON LA AEROPORT indescifrabil, se confirma 11 ore, informatii aferente pozitiei 29 din centralizator, avand referinte data ...2014, nr. masina ... si nr ore confirmate 11;
- foaia de consum din data de ...2014, aferenta pozitiei 39 din centralizator, avand referinte data ...2014, nr. masina ... si nr ore confirmate 12, cu urmatoarele informatii: firma prestatoare X, auto ...,

marca ..., sofer ..., index alimentare 145970, loc plecare/sosire ... index km 145.970 ora 7, index km 146.038 ora 19,30 , denumire marfa CARAT PAMANT indescifrabil ...;

- foaia de consum din data de ...2014, aferenta pozitiei 41 din centralizator, avand referinte data ...2014, nr. masina ... si nr ore confirmate 11, cu urmatoarele informatii: firma prestatoare X, auto ..., marca ..., sofer ..., index alimentare 146580, loc plecare/sosire ... index km 146.580 ora 7, index km 146.633 ora 19,30, denumire marfa CARAT PAMANT GALBEM RAMPA ;
- etc.

Or, documentele de mai sus cuprind informatii suficiente pentru determinarea consumului efectiv de combustibil (index km la plecare, index km la sosire, consum specific tip auto), a scopului utilizarii combustibilului (activitatea de prestari servicii utilaje), dar si a tipului autoturismului, respectiv vehicul rutier cu masa maxima totala mai mare de 3,5 tone, pentru care sunt aplicabile prevederile generale de deducere a cheltuielilor si a TVA aferenta.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine lipsa de analiza a echipei de inspectie fiscala, limitarea acesteia in invocarea unor prevederi legale referitoare la vehiculele rutiere cu o masa totala mai mica de 3,5 tone si numar de scaune mai mic de 9 persoane, in conditiile in care combustibilul a fost utilizat si pentru alte tipuri de mijloace fixe, ale caror caracteristici nu au fost insa analizate de aceasta.

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra caracterului deductibil/neductibil al cheltuielilor cu combustibilul si al taxei pe valoarea adaugata aferenta, atat timp cat in sustinerea contestatiei, societatea a prezentat un volum foarte mare de documente care nu au fost analizate de echipa de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala, in speta impunandu-se analizarea operatiunilor in intregul lor, prin prisma documentelor detinute de contestatara (contracte, facturi alte documente justificative) si a temeiurilor de drept aplicabile spetei, pentru a fi stabilita fara echivoc, starea de fapt fiscala, conform prevederilor Codului de procedura fiscala.

In consecinta, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va**

desființa partial Decizia de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

6. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma lei ... lei și TVA în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care din instrumentarea spetei nu rezultă situația de fapt.

In fapt, urmare verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că în luna ... 2012, în jurnalul de vânzări, societatea a înregistrat factura nr. ... emisă către W, baza impozabilă în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei reprezentând avans conform contract prestări servicii nr. .../...2012 având ca obiect amenajare sediu social, iar conform Registrului jurnal auxiliar, societatea a efectuat înregistrarea:

411=704 -... lei

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că la data de ...2013, societatea a înregistrat factura nr...., reprezentând storno factura .../...2012, efectuând următoarele înregistrări contabile:

4111.00005=704 -... lei

4111.00005=704 ... lei

4111.00005=4427 -... lei,

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că în luna ... 2012, X nu a înregistrat corect factura nr..../...2012 în contul de avansuri 419 "Clienți-creditori", ci a diminuat veniturile cu suma de ... lei, fapt pentru care a procedat la repunerea sumei de ... lei în contul de venituri în luna ... 2012.

Totodată, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă rezilierea contractului, echipa de inspecție fiscală a repus la venituri din sume prescrise în luna ... 2015 suma de ... lei, care ar fi trebuit înregistrată în contul 419 "Clienți-creditori".

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a dispus colectarea TVA în sumă de ... lei stornată de societate în luna ... 2013, întrucât societatea nu a prezentat nicio altă justificare pentru această stornare.

Fata de constatările echipei de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, precizează că, chiar dacă nu a înregistrat corect factura nr. .../....2012 în contul de avansuri „419”, acest fapt nu i-a adus nici un beneficiu fiscal, întrucât în luna ... 2012 a corectat înregistrarea efectuată în contul 704 cu semnul minus printr-o nota contabilă cu semnul plus, și chiar dacă ar fi înregistrat avansul în suma de ... lei prin contul 419, acest fapt n-ar fi avut nici o relevanță în stabilirea veniturilor din sume prevăzute în suma de ... lei și a TVA aferentă în suma de ... lei, întrucât avansul și TVA nu au fost încasate conform contractului de prestări servicii nr. .../...2012, beneficiarul neefectuând plata avansului, fapt pentru care contractul a încetat de drept în temeiul art.8.1, iar avansul împreună cu TVA facturate prin factura .../....2012 au fost stornate prin factura .../...2013.

In drept, așa cum s-a reținut la punctul 2 din prezenta decizie, in ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit prevederilor art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *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*, iar in ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 134 alin. 1 și alin. 2 din același act normativ, *faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

Totodată, potrivit art.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

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

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

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

Astfel, se retine ca exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin derogare de la aceasta prevedere, exigibilitatea taxei intervine:

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

De asemenea, se retine ca avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

Pornind de la constatările echipei de inspectie fiscala, in opozitie cu precizarile contestatarei, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

La data de ...2012, intre X, in calitate de prestator si W, in calitate de beneficiar, a fost incheiat contractul de prestari servicii nr. ..., in care sunt specificate clauze contractuale cu privire la obiectul contractului, durata contractului, pretul contractului, obligatiile partilor, incetarea contractului, notificari, clauze finale, astfel partile „au convenit sa incheie prezentul contractul de prestari servicii cu respectarea urmatoarelor clauze”:

- punctul II “OBIECTUL CONTRACTULUI”, subpunctul 2.1 “Obiectul contractului il reprezinta: Amenajare sediu social, cf. Solicitarii beneficiar”.

- punctul III “ DURATA CONTRACTULUI”, subpunctul 3.1 “ Contractul se incheie pe o durata de 90 zile incepand de la data semnarii contractului”

- punctul IV “ PRETUL CONTRACTULUI”, subpunctul 4.1 “Valoarea lucrarilor ce fac obiectul prezentului contract este de ... lei+TVA (... lei TVA inclus) si constau in: [...]”, subpunctul **4.2 “Pretul se va plati cu ordin de plata in contul prestatorului, astfel: 50% avans in termen de 15 zile de la data incheierii contractului, 50% la finalizare”**.

- punctul VI “ OBLIGATIILE PARTILOR”, subpunctul 6.1 “Prestatorul de servicii se obliga: a) Executa si raspunde de lucrarile ce fac obiectul prezentului contract b) Are obligatia de a furniza personal calificat si apt medical asa cum este solicitat de beneficiar, in conformitate cu cerintele legislatiei de securitatea muncii, codul ISM si a celorlalte reglementari aplicabile personalului”, subpunctul **6.2 “Beneficiarul serviciilor se obliga: a) Sa achite contravaloarea lucrarilor in termenele si conditiile stipulate in prezentul contract”**.

- punctul VIII “INCETAREA CONTRACTULUI”, subpunctul 8.1 “Prezentul contract inceteaza de plin drept, fara a mai fi necesara interventia unui/unei tribunal arbitral/instante judecatoresti, in cazul

in care una dintre parti: nu isi executa una dintre obligatiile esentiale enumerate la pct. VI din prezentul contract; este declarata in stare de incapacitate de plati sau a fost declansata procedura de lichidare (faliment) inainte de inceperea executarii prezentului contract; cessioneaza drepturile si obligatiile sale prevazute de prezentul contract fara acordul celeilalte parti; isi incalca vreuna dintre obligatiile sale, dupa ce a fost avertizata, printr-o notificare scrisa, de catre cealalta parte, ca o noua nerespectare a acestora va duce la rezolutiunea/rezilierea prezentului contract”, subpunctul 8.2 “Partea care invoca o cauza de incetare a prevederilor prezentului contract o va notifica celeilalte parti, cu cel putin 7 zile inainte de data la care incetarea urmeaza sa-si produca efectele”, subpunctul 8.3 “Rezilierea prezentului contract nu va avea nici un efect asupra obligatiilor deja scadente intre partile contractante.”

- punctul X “NOTIFICARI”, subpunctul 10.1 “In acceptiunea partilor contractante, orice notificare adresata de una dintre acestea celeilalte este valabil indeplinita daca va fi transmisa la adresa/sediul prevazut in partea contract, introductiva a prezentului contract”, subpunctul 10.2 lipseste, subpunctul 10.3 “Daca notificarea se trimite prin telefax, ea se considera primita in prima zi lucratoare dupa cea in care a fost expediata”, subpunctul 10.4 “Notificarile verbale nu se iau in considerare de nici una dintre parti, daca nu sunt confirmate, prin intermediul uneia din modalitatile prevazute la alineatele precedente.”

La data de ...2012, X emite catre W factura seria ... nr. ..., avand urmatoarele informatii:

- in antet: cota TVA „24”, Data scadentei „12/1/2013”, Mod de plata „ordin de plata”, Moneda „RON”;
- in linii aferente coloanelor : „1” aferent coloanei Nr. crt, „Avans cf. contract prestari servicii nr. .../...2012” aferent coloanei Specificatia (produse, servicii, etc), „ron” aferent coloanei U.M., „1” aferent coloanei Cantitatea; „...” aferent coloanei Pret unitar, „...” aferent coloanei Valoarea si „...” aferent coloanei Valoarea TVA.

Se retine ca factura nr. ... a fost emisa la aceeasi data cu cea a contractului de prestari servicii nr. ..., respectiv ...2012, pentru avans in suma de ... lei, TVA in suma de ... lei si data scadenta de incasare a acestora .../2013, conform contractului mentionat mai sus, respectiv pentru avans si TVA reprezentand 50% din valoarea totala a contractului, cu data scadenta de incasare 15 zile de la data semnarii contractului.

Avand in vedere ca data scadentei/ încasării avansului se completeaza în măsura în care data încasării unui avans diferă de data emiterii facturii, in situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea

acestora, in speta, factura nr. ... avand completata data scadentei ...2013, diferita de data emiterii facturii ...2012, se retine necesitatea stabilirii/urmaririi incasarii avansului in raport de data de ...2013, in situatia neincasarii avansului pana la aceasta data, contractul incetand de plin drept.

Astfel, devin incidente prevederile CAPITOLULUI 7 Funcțiunea conturilor din OMFP nr.3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana in 07.01.2014, referitoare la contul 419 "Clienti - creditori", care precizeaza urmatoarele:

„Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta clientilor - creditori, reprezentând avansurile încasate de la clienti.

Contul 419 "Clienti - creditori" este un cont de pasiv.

În creditul contului 419 "Clienti - creditori" se înregistrează:

- sumele facturate clientilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clientilor (411);

- diferentele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută primite de la clienti, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercitiului financiar (665);

- diferentele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în functie de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercitiului financiar (668).

În debitul contului 419 "Clienti - creditori" se înregistrează:

- decontarea avansurilor încasate de la clienti (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienti (411);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienti (708);

- diferentele favorabile de curs valutar, aferente avansurilor decontate, precum si cele aferente datoriilor în valută către clienti, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercitiului financiar (765);

- diferentele favorabile, aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în functie de cursul unei valute, înregistrate cu ocazia decontării sau la finele lunii, respectiv la închiderea exercitiului financiar (768).

Soldul contului reprezintă sumele datorate clientilor - creditori.”

Sintetizand reglementarile contabile de mai sus, in ceea ce priveste inregistrarea in contabilitate a avansurilor pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii si a regularizarii acestora, se retine ca acestea se inregistreaza in

corespondenta cu contul 411, astfel: sumele facturate clientilor reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii se inregistreaza in creditul contului 419, iar decontarea avansurilor încasate de la clienti se inregistreaza in debitul contului 419.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa rezilierea contractului, echipa de inspectie fiscală a repus la venituri din sume prescrise în luna ... 2015 suma de ... lei, care ar fi trebuit înregistrată în contul 419 "Clienti-creditori" și a dispus colectarea TVA în sumă de ... lei stornată de societate în luna ... 2013.

Or, in situatia neincasarii avansurilor, sumele inregistrate in creditul contului 419 reprezinta sume facturate catre clienti ca avans in vederea livrării de bunuri sau prestării de servicii, sume care inasa, nu pot face obiectul decontării vreunui avans, neexistand nici o suma de bani incasata in legatura cu avansul facturat, astfel ca in aceasta situatie, nu exista nicio datorie/ suma de bani care sa poata fi transferata pe seama veniturilor din sume prescrise.

Astfel, din analiza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala, nu rezulta daca echipa de inspectie fiscala a analizat contractul incheiat de societate, avand in vedere ca potrivit art.1166 din Codul Civil, *"contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic, și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor însă acest principiu trebuie înțeles că nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de altă parte."*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

În spetă, se retine si principiul de drept "*pacta sunt servanda*" care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfinteste respectarea contractelor si executarea exactă a obligatiilor asumate prin acestea. Astfel, se retine că îndeplinirea exactă a obligatiilor

asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligatii fiind imperative și nu facultative.

Astfel, întrucât în speță se reține:

- necesitatea stabilirii încasării/neincasării avansului în suma de ... lei față de data scadentei ...2013, drept condiție a derulării/incetării de drept al contractului nr. .../...2012, și totodată, factura nr. ... având data scadentei ...2013, diferită de data emiterii ...2012, rezultând situația emiterii facturii înainte de încasarea avansului,

- necesitatea stabilirii încasării avansului în suma de ... lei sau a oricărei sume, drept condiție a transferului sumei de ... sau a oricărei alte sume pe seama veniturilor din sume prescrise,

- echipa de inspecție fiscală nefăcând nici o constatare în ceea ce privește încasarea/ neincasarea avansului în suma de ... lei sau a vreunei sume, **organul de soluționare reține ca în speta nu rezulta situația de fapt**, respectiv în speta nu rezulta cum pentru suma de ... lei care ar fi trebuit înregistrată în contul 419, echipa de inspecție fiscală, fără să facă constatări în ceea ce privește încasarea/neincasarea avansului în suma de ... lei sau a vreunei sume, a stabilit venituri din sume prescrise în suma de ... lei pe considerentul că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte rezilierea contractului.

Prin urmare, în lipsa unei analize a documentelor prin raportare la temeiurile de drept, efectuată de echipa de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării asupra legalității măsurii dispuse de echipa de inspecție fiscală, de înregistrare a veniturilor în suma de ... lei și colectării TVA în suma de ... lei, echipa de inspecție fiscală urmând a stabili starea de fapt fiscală prin raportare la cele reținute în prezenta decizie.

Totodată, la stabilirea situației de fapt, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentul societății potrivit căruia *chiar dacă nu a înregistrat corect factura nr. .../....2012 în contul de avansuri „419”, acest fapt nu i-a adus nici un beneficiu fiscal, întrucât în luna ... 2012 a corectat înregistrarea efectuată în contul 704 cu semnul minus printr-o nota contabilă cu semnul plus.*

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) și alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va**

desființa parțial Decizia de impunere nr. 000/2019, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor in suma totala de ... lei si a TVA in suma de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale in functie de cele retinute in prezenta decizie, de documentele detinute de contestatara si de prevederile legale in vigoare in perioada verificata.

7. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de ... lei, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii venituri din chirii in suma de ... lei, in conditiile in care in sustinerea contestatiei societatea a prezentat documente din care rezulta o alta situatie de fapt.

In fapt, urmare verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in legatura cu contractul nr.... incheiat in data de2010 cu K, avand ca obiect inchiriere spatiu pe o durata de 2 ani (...2010- ...2012) si un tarif de ... euro/lunar plus TVA plus utilitati, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila venituri din chirii pentru lunile ... si mai 2012.

Avand in vedere cele de mai sus si intrucat societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspectie fiscala a procedat la repunerea veniturilor din chirii neinregistrate in evidenta contabila in lunile ... si mai 2012 in suma de ... lei.

Fata de constatarea echipei de inspectie fiscala, societatea, prin contestatia formulata, precizeaza ca a inregistrat in evidenta contabila veniturile pentru lunile ... si mai 2012 aferente contractului nr. .../....2010, inasa intr-o perioada anterioara controlului, depunand in sustinere documente.

In drept, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, stipuleaza:

“(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.[...].”

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile

efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Asa cum s-a retinut la situatia de fapt, echipa de inspectie fiscala a stabilit venituri suplimentare in sarcina societatii avand in vedere ca aceasta nu a inregistrat in evidenta contabila in lunile ... si mai 2012 veniturile din chirii aferente contractului nr. .../ ...2010 incheiat cu K.

Fata de constatarea echipei de inspectie fiscala, societatea, prin contestatia formulata, precizeaza ca a inregistrat in evidenta contabila veniturile pentru lunile ... si ... 2012, insa intr-o perioada anterioara controlului, depunand in sustinere documente doveditoare.

Se retine ca societatea a depus in sustinerea contestatiei contractul de inchiriere nr. .../....2010, factura nr..../...2011, Jurnal pentru vanzari-Livrari in interiorul tarii si exporturi pe luna a 12 anul 2011, Nota de contabilitate .../...2010, factura nr. .../....2010, factura nr. .../...2010 si Jurnal pentru vanzari-Livrari in interiorul tarii si exporturi pe luna a ... anul 2010, din analiza carora au rezultat urmatoarele:

Contractul nr. 276, a fost incheiat in data de ...2010 intre X in calitate de locator si K in calitate de chirias, avand specificate clauze contractuale conform art.1- art. 9, in legatura cu obiectul, durata si pretul contractului mentionate de echipa de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, art. 1, art. 2 si art. 5, specificand urmatoarele :

- „art. 1 Obiectul contractului: Obiectul contractului il constituie inchirierea de catre proprietarul locator a spatiului de cladire in suprafata totala de 60 mp, compus din [...], situat in ..., str. ... nr. ..., cam. ..., jud ..., catre SC K”;

-„art.2 Durata contractului:Prezentul contract se incheie pe o perioada de 2 (doi) ani, incepand cu data de ...2010 pana la data de ...2012 cu posibilitatea de prelungire prin intelegerea partilor”;

-„art. 5 Pretul: Pretul contractului incheiat intre parti este de ... euro lunar+TVA(... Euro TVA inclus), la care se vor adauga cheltuielile rezultate din consumul de energie si gaze naturale.Pretul se va plati numerar/ordin de plata astfel:-garantie contract in valoare de ... Euro+TVA-chiriasul urmand sa o achite la data incheierii contractului. Chiria se va factura la 01 ale fiecărei luni, si se va plati pana la data de 15 ale aceleiasi luni. [...]”

Factura nr. .../...2011 a fost emisa in data de ...2011 de X in calitate de furnizor catre K in calitate de client, pentru urmatoarele servicii:

- „contravaloare chirie spatiu luna ... 2011 si ... 2012 cf. contract inchiriere”

- „contravaloare energie electrica consumata”.

In legatura cu aceasta factura, se retin urmatoarele informatii: pret unitar aferent „contravaloare chirie spatiu luna ... 2011 si ... 2012 cf. contract inchiriere,, : ... lei (1 euro=4,3539*... euro); valoarea facturii ... lei; valoarea TVA ... lei; valoarea totala a facturii ... lei.

Jurnal pentru vanzari-Livrari in interiorul tarii si exporturi pe luna a 12 anul 2011, contine 34 de pozitii, pozitia nr. 5 avand evidentiata factura nr. .../...2011 emisa catre K, cu urmatoarele informatii: totalul documentului (inclusiv TVA) ... lei, din care baza de impozitare... lei si valoarea TVA ... lei.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca factura nr. ..., emisa in data de ...2011 pentru serviciile chirie spatiu luna ... 2012, chirie spatiu luna ... 2011 si energie electrica consumata aferente contractului de inchiriere, a fost inregistrata in mod corespunzator de catre X in Jurnalul de vanzari pe luna ... 2011.

Factura nr. .../...2010 a fost emisa in data de ...2010 de X in calitate de furnizor catre K in calitate de client pentru serviciul „garantie contract inchiriere nr. .../...2010” la pretul unitar de ... lei (1 euro=4,2051*... euro).

In legatura cu aceasta factura, se retin urmatoarele informatii: valoarea facturii ... lei; valoarea TVA ...lei; valoarea totala a facturii ... lei.

Factura nr. .../...2010 a fost emisa in data de ...2010 de X in calitate de furnizor catre K in calitate de client pentru serviciul „contravaloare chirie spatiu lunile iunie, iulie, august-cf. contract inchiriere nr. .../...2010” avand pretul unitar de ...lei.

In legatura cu aceasta factura, se retin urmatoarele informatii: 1euro=4,218 lei, valoarea facturii ...; valoarea TVA ... lei; valoarea totala a facturii ... lei.

Jurnal pentru vanzari-Livrari in interiorul tarii si exporturi pe luna a 6 anul 2010, contine 46 de pozitii, pozitia nr. 30 si nr. 32 avand evidentiata facturile nr. .../...2010 si nr. .../...2010, emise catre K, cu urmatoarele informatii:

- factura nr. .../...2010, total document (inclusiv TVA) ... lei, din care baza de impozitare ... lei si valoarea TVA ... lei;
- factura nr. .../...2010, total document (inclusiv TVA) ... lei, din care baza de impozitare ... lei si valoarea TVA ... lei.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca facturile nr. .../....2010 si nr. .../...2010, emise in data de ...2010, respectiv in data de ...2010, pentru serviciile garantie, respectiv chirie pentru lunile iunie, iulie, august, aferente contractului de inchiriere nr. .../....2010, au fost inregistrate in mod corespunzator de catre X in Jurnalul de vanzari pe luna iunie 2010.

Nota de contabilitate .../...2010, a fost intocmita de X in data ...2010, contine explicatia "facturi clienti" si urmatoarele inregistrari contabile:

„411=635	... lei	
411=701	... lei	
411=704	... lei	
411=706	... lei	K ...+...
411=4427	... lei	
Total	... lei.”	

In legatura cu aceasta nota de contabilitate, se retine inregistrarea contabila 411=706 ... lei avand completata in mod olograf explicatia K ...+..., care se coroboreaza cu argumentul societatii din cuprinsul contestatiei potrivit caruia societatea, inregistrand garantia din cuprinsul facturii nr. .../....2010 in contul de venituri inca din luna iunie 2010, luna incheierii contractului, nu a mai fost necesara inregistrarea veniturilor din chirii in luna mai 2012, luna expirarii contractului.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca societatea in sustinerea contestatiei a prezentat documente care nu au fost analizate de echipa de inspectie fiscala si care conduc catre o alta situatie de fapt decat cea constatata prin raportul de inspectie fiscala, in speta se impune reanalizarea situatiei de fapt, prin luarea in considerare a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operatiuni.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) si alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr. 000/2019, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor din chirii in suma totala de ... lei**, urmând ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale in functie de

cele retinute in prezenta decizie, de documentele detinute de contestatara si de prevederile legale in vigoare in perioada verificata.

8. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de ... lei si taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța dacă in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii veniturile si au dispus colectarea TVA aferenta facturilor emise in luna aprilie catre A, in condițiile în care din instrumentarea spetei rezulta contradictii între constatarile organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala, in sensul ca pe de o parte echipa de inspectie fiscala a constatat ca X nu a inregistrat aceste venituri si TVA aferenta, iar pe de alta parte, a mentionat ca a înregistrat aceste venituri si TVA aferenta in luna ... 2018.

In fapt, urmare verificarii, in legatura cu contractul nr.../....2013 incheiat între X si A si facturile emise in baza acestuia, in luna ... 2013, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila în perioada verificata venituri in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, acestea fiind inregistrate prin NC in data de ...2018, ulterior perioadei supuse inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele de mai sus si intrucat societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) si art.134 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a procedat la repunerea veniturilor in suma ... lei si TVA in suma de ... lei in luna...2013.

Fata de constatarea echipei de inspectie fiscala, societatea, prin contestatia formulata, precizeaza ca inregistrand in evidenta contabila veniturile si TVA in luna ... 2018, chiar daca a efectuat inregistrarea in afara perioadei de verificare a inspectiei fiscale, echipa de inspectie fiscala a procedat la o dubla impunere.

In drept, asa cum s-a retinut la punctul 2 din prezenta decizie, in ceea ce priveste impozitul pe profit, potrivit prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *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*, iar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, potrivit prevederilor art. 134 alin.(1) si alin.(2) din acelasi act normativ mai sus

mentionat, *taptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca la data de ...2013, contestatara in calitate de prestator a incheiat cu A in calitate de beneficiar, contractul nr. ..., avand ca obiect amplasare roata panoramica statiunea ..., pretului contractului fiind de ... euro, TVA inclus.

Se retine ca in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila venituri, fapt pentru care, „*prin adresa nr.10041/11.12.2018 au fost solicitate de la A informatii referitoare la relatiile comerciale desfășurate cu X.*

Au fost transmise urmatoarele documente:

-factura .../...2013(bi=...,tva=...),chitanta .../...2013= ... lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=...lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=...lei;

-factura.../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../....2013=...lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=...lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=...lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=...lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=... lei;

-factura .../...2013=bi=...,tva=...,chitanta .../...2013=... lei;

-situatii de lucrari pentru fiecare factura;

-contract .../....2013;

-jurnal cumparari luna aprilie 2013;

-fisa cont 401;

-decont TVA iunie 2013+declaratie 394 iunie 2013

-deviz oferta;

-pv receptie calitativa fn/fara data în care se precizeaza faptul ca lucrarile corespund calitativ, fiind semnat de ambii parteneri.”

Organul de solutionare a contestatiei, retine de asemenea, ca echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatara a inregistrat venituri si a colectat TVA aferenta facturilor emise la data de ...2018.

Or, chiar daca societatea a inregistrat venituri si a colectat TVA in afara perioadei supusa inspectiei fiscale, la data efectuarii controlului, echipa de inspectie fiscala a avut cunostinta despre aceasta operatiune, avand posibilitatea sanctionarii contestatarei prin calcularea de accesorii aferente

impozitului pe profit si TVA de la data intervenirii faptului generator si pana la data inregistrarii in evidenta a operatiunilor.

Astfel, se retine ca prin repunerea veniturilor si a TVA aferentă in anul 2013, a fost dublata obligatia societatii, avand in vedere ca a efectuat inregistrarea in anul 2018.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea operațiunilor în speță luând în considerare toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa partial** Decizia de impunere nr. 000/2019, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale in functie de cele retinute in prezenta decizie, de documentele detinute de contestatara si de prevederile legale in vigoare in perioada verificata.

9. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ... lei si taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe daca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu pierderile din creante și dacă societatea avea obligatia colectarii TVA aferenta acestor pierderi, in condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca au fost respectate conditiile prevazute de lege.

In fapt, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

-în data de ...2014, X a emis factura nr. ... catre B reprezentând inchiriere autobasculanta.

-în luna ...2014, X a incasat partial factura nr. ..., rămânând un sold neincasat în suma de ... lei.

- in data de ...2014, intre D, B, C si X a fost încheiat contractul de preluare a datoriei si cesiune de Creanta, C avand calitatea de debitor fata de B pentru suma de ... lei, B avand calitatea de debitor fata de D pentru suma de ... lei si fata de X pentru suma de ... lei, societatea efectuand urmatoarele inregistrari contabile:

461.1=462.1 ... lei

461.1=4111.00081 ... lei client B

461.1=7588 ... lei

- in data de ...2017, societatea a efectuat urmatoarele inregistrari contabile:

461.1=462.1 - ... lei

461.1=4111.00081 -... lei

461.1=7588 -1... lei B

654=4111.00081 ... lei pierdere creanta neincasata

4111.00081= 4427 -... lei TVA aferent

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a anulat inregistrarile contabile efectuate la data evidentierii contractului de cesiune.

Totodată, referitor la creanta neincasata in suma de ... lei aferenta facturii .../...2014 emisa catre B echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a procedat la scoaterea din evidenta a acestui client fără a prezenta în timpul controlului documente justificative,

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a constatat că in mod eronat societatea a considerat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderea din creanta neincasata in suma de ... lei si a efectuat în mod eronat stornarea din contul de TVA colectata a sumei de ... lei, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(4) lit.h), art.26. alin.(1) lit.c) si j) si art. 280 alin.(1) -(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat următoarele:

-în data de ...2015, X a efectuat inregistrarile contabile: 628=4111.00013 F cu suma de ... lei,

628=4111.00073 G cu suma de ... lei,

628=4111.00113 H cu suma de ... lei,

reprezentând pierderi din debite neincasate de la clienti in faliment

- în data de ...2016, X a efectuat înregistrările contabile: 4427=4111.00013 F cu suma de ... lei,
4427=4111.00073 G cu suma de ... lei, 4427=4111.00113 H cu suma de ... lei,
reprezentând TVA aferenta pierderi din debite neincasate de la clienti în faliment.
- în data de ...2016, X a efectuat înregistrarea contabilă 4427=411.00110 I, cu suma de ... lei;
- în data de ...2016, X a efectuat înregistrarea contabilă 628=4111 I cu suma de ... lei.

În timpul controlului nu au fost prezentate documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări (pierdere debite neincasate) ca și cheltuieli deductibile, respectiv ajustare TVA colectată.

Organul de control a constatat faptul că pentru scaderea debitelor neincasate contribuabilul nu a prezentat dovada încheierii procedurii de faliment a respectivilor clienți (hotărâri judecătorești definitive și irevocabile).

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a constatat că în mod eronat societatea a considerat că fiind deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderi din debite neincasate de la clienți în faliment în suma de ... lei și a diminuat în mod eronat TVA colectată cu suma de ... lei, fiind încălcate prevederile art. 21 alin 4 lit. o, art. 22 alin.1 lit c și j din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art.25 alin.(4) lit.h) art.26 alin. (1) lit. c) și j) și cele ale art. 280 alin.(1) -(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 21 alin.(2) lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, stipulează:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;

4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;”

Potrivit punctului 32¹ din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de explicitare a prevederilor art.21 alin.(2) lit.n) punctul 4 din Codul Fiscal:

“Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:

- procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

- debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

- debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

- debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniu, iar acestea sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

Totodată, în cadrul aceluiași art. 21, la alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, sunt stipulate cheltuielile care sunt nedeductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, la lit. o) a art. 21 alin. (4) se stipulează că sunt nedeductibile:

“o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;”

Prin urmare, nu sunt deductibile fiscal pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din

evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz.

Incepând cu data de 01.01.2016, prevederile art.25 alin.(4) lit.h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;

2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;

6. au fost încheiate contracte de asigurare;”

iar punctul 17 alin.(5) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de explicitare a prevederilor art.25 alin.(4) lit.h) punctul 5 din Codul Fiscal, precizează:

”Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.”

Se reține astfel ca nu sunt deductibile pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele: punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014; procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești; debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor; debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul; au fost încheiate contracte de asigurare.

De asemenea, se reține ca dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.280 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

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

iar art. 286 alin. 1 lit. a) din același act normativ, stipulează:

“Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține ca exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii fiind constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

De asemenea, potrivit prevederilor art.287 alin.(1) lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

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

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ... a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evidența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;”

La punctul 32 alin.(6) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat și completat de punctul 3 din Hotărârea Guvernului nr. 284/2017, în vigoare în luna octombrie 2017, se prevede:

“Ajustarea prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ... a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolventei, sub sancțiunea decăderii. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”

Sintetizând prevederile legale mai sus invocate, organul de soluționare a contestației reține că în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a

serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, și se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ... a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat referitor la creanța neincasată în suma de ... lei aferentă facturii .../...2014 emisă către B că societatea a procedat la scoaterea din evidența a acestui client fără a prezenta documente justificative.

De asemenea, se reține că :

- în data de ...2015, X a efectuat înregistrările contabile: 628=4111.00013 F cu suma de ... lei,

628=4111.00073 G cu suma de ... lei,

628=4111.00113 H cu suma de ... lei,

reprezentând pierderi din debite neincasate de la clienți în faliment

- în data de ...2016, X a efectuat înregistrările contabile: 4427=4111.00013 F cu suma de ... lei,

4427=4111.00073 G cu suma de ... lei, 4427=4111.00113 H cu suma de ... lei,

reprezentând TVA aferentă pierderi din debite neincasate de la clienți în faliment.

- în data de ...2016, X a efectuat înregistrarea contabilă 4427=411.00110 I, cu suma de ... lei;

- în data de ...2016, X a efectuat înregistrarea contabilă 628=4111 I cu suma de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că nu prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici cu pcazia formulării prezentei contestații documentele justificative care au stat la baza acestor înregistrări (pierdere debite neincasate) ca și cheltuieli deductibile și care au condus la ajustarea TVA colectată, respectiv nu a prezentat dovada încheierii procedurii de faliment a respectivilor clienți (hotărâri judecătorești definitive și irevocabile) pentru scaderea debitelor neincasate contribuabilul, nefăcându-se dovada încadrării în prevederile art. 21 alin 4 lit. o) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.25 alin.(4) lit.h) și ale art.280 alin.(1) -

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

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia clienții neîncaștați și înregistrați pe cheltuieli la scoaterea din evidența contabilă a creanțelor, în speța, B pentru suma de ... lei, F pentru suma de ... lei, G pentru suma de ... lei, H pentru suma de ... lei și I pentru suma de ... lei, se aflau în dificultate financiară majoră care îi afecta patrimoniul, aflându-se în situații de insolvență și faliment, potrivit documentelor prezentate în susținerea contestației, și astfel cheltuielile respective reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, iar reducerea TVA colectată aferentă bazei de impunere a creanțelor înregistrate în evidența contabilă poate fi efectuată în temeiul prevederilor art. 287 lit.d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

Societatea a prezentat în susținerea contestației următoarele documente:

- extras de pe portalul publicității Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. .../....2015, din care rezultă că în data de ...2015 Tribunalul București a admis cererea debitorului SC B de deschidere a procedurii simplificate a insolvenței, precum și faptul că în temeiul art.145 alin.1 raportat la art. 71 alin.1 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență a dispus intrarea în faliment prin procedura simplificată a debitorului SC B,

- extras de pe portalul publicității Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. .../...2018, din care rezultă Notificarea debitorului SC G (fosta G) privind deschiderea procedurii generale a falimentului din data ...2018, în temeiul art.146 alin.2 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență,

- extras de pe portalul publicității Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. .../....2016, din care rezultă că în data de ...2016 Tribunalul ..., în temeiul art.107 alin.1 lit. C coroborat cu art. 105 alin.1 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență a dispus intrarea în faliment în procedura generală a debitoarei SC H,

- extras de pe portalul publicității Buletinul Procedurilor de Insolvență nr. .../...2017, din care rezultă că în data de ...2017 Tribunalul ..., în temeiul art.145 (1) lit.B din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență a dispus intrarea în faliment prin procedura generală a debitorului SC I.

Or, prin aceste documente, societatea nu demonstrează fără echivoc că debitorii B, F, G, H și I s-au aflat în procedura de faliment închisă pe baza hotărârii judecătorești sau ca au înregistrat dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul așa cum sunt prevăzute de lege, respectiv dificultăți care să rezulte dintr-o situație excepțională determinată de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război, sau ca s-au aflat într-una din situațiile prevăzute de lege, care să-i dea dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de ... lei, cu pierderile din creanțe înregistrate în conturile 654 și 628, respectiv cheltuieli în suma de ... lei înregistrate în contul 654 în luna ... 2017 și cheltuieli în suma de ... lei (... lei + ... lei) înregistrate în contul 628 lei în luna ... 2015 (... lei) și în luna mai 2016 (... lei), și astfel se reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală a constatat că X eronat a considerat aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia, în temeiul prevederilor art. 22 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 30.12.2015, respectiv prevederilor în același sens din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând din data de 01.01. 2016, întrucât creanța îndeplinea condițiile pentru deducerea unor cheltuieli cu provizioanele în procent de 100%, și având în vedere că, „contul contabil de recunoaștere a cheltuielii deductibile nu este în mod imperativ transpus în legislația fiscală, precum și în reglementarea contabilă conturile contabile subscrise dreptului de ajustare a cheltuielilor cu pierderile din creanțe suportând variante diverse”, a rezultat astfel că societatea îndeplinea condițiile pentru deducerea în procent de 100% a cheltuielilor cu pierderile din creanțe asupra B înregistrate în contul 654, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor art. 22 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 30.12.2015:

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

j) provizioanele constituite în limita unui procent de 100% 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 2007;

2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;

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;”

Astfel, potrivit prevederilor de mai sus, invocate de societate, se reține ca ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate sunt deductibile în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, în situația în care creanțele îndeplinesc cumulativ condițiile impuse de lege.

În același sens sunt și prevederile art. 26 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând din data de 01.01.2016.

Or, prin afirmatia de mai sus, societatea, contrar prevederilor legale invocate, a evidențiat faptul că nu a procedat la constituirea unor provizioane pe care să le poată deduce în limita unui procent de 100% din valoarea creanței asupra B, în schimb a dedus în procent de 100% cheltuielile cu pierderile din creanța asupra acestuia înregistrate în contul 654, doar în baza faptului că, creanța îndeplinea condițiile impuse de prevederile legale invocate, ceea ce contravine însă prevederilor art.21 alin.(4) lit.o) din același act normativ, menționate la temeiul de drept, potrivit cărora cheltuielile cu pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, sunt nedeductibile pentru partea neacoperită de provizion

Se reține că pentru a demonstra deductibilitatea cheltuielilor cu pierderile înregistrate în contul 654, societatea avea posibilitatea să prezinte documente din care să rezulte că a înregistrat/a constituit conform legii provizioane/ajustări pentru deprecierea creanțelor care să acopere în integralitate aceste cheltuieli, ceea ce în speță nu s-a întâmplat.

La fel și în cazul debitorilor B, G, H și I, nu poate fi reținută afirmatia potrivit căreia cheltuielile reprezentând pierderi din creanțele înregistrate în contul 628 sunt deductibile având vedere că creanța îndeplinea prevederile art. 22 alin.(1) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 30.12.2015, respectiv prevederile art 22 alin.(1) lit.j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în

vigoare incepand din data de 01.01.2016, întrucât așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile cu pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, sunt deductibile in limita provizionului legal constituit, iar societatea nu a depus in sustinere documente din care sa rezulte ca pentru aceste creante a constituit si inregistrat conform legii provizioane.

De asemenea, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, se reține din documentele anexate la dosarul cauzei, ca la data efectuării de către societate a ajustarilor bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata aferenta creanțelor debitorilor B, F, G, H și I scoase din evidenta contabila, pentru acești debitori nu exista o hotărâre judecătoreasca de inchidere a procedurii prevăzute de legislatia insolventei, iar ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de inchidere a procedurii prevăzute de legislatia insolventei, organul de solutionare a contestatiei reține ca în mod corect echipa de inspectie fiscala a constatat efectuarea eronata a ajustarii bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu suma de ... lei.

De asemenea, se retine ca potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, în termen de 5 ani de la data de 1 ... a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de inchidere a procedurii prevăzute de legislatia insolventei, X are dreptul sa ajusteze taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta acestor creante, in sensul ca poate reduce baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv taxa pe valoarea adaugata colectata pentru sumele neincasate ca urmare a falimentului beneficiarului.

Astfel, având în vedere cele de mai sus, se reține că echipa de inspectie fiscală în mod corect a dispus în sarcina societății colectarea TVA.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru impozitul pe profit aferent **cheltuielilor in suma de ... lei si TVA în sumă de ... lei**.

10. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de ... lei si TVA in suma de ... lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă, in mod legal X a procedat la

stornarea facturilor emise către N, M și L, în condițiile în care nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte motivele stornării.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat ca X a emis facturi pe care ulterior le-a stornat, astfel:

- în data de ...11.2013, X emite către N factura nr. ... în suma de ... lei baza impozabilă și TVA în suma de ... lei, iar ulterior, în data de ...12.2013 stornează această factura, cu factura nr. ...;

- în data de ...04.2014, X emite către M factura nr. ... în suma de ... lei baza impozabilă și TVA în suma de ... lei, iar ulterior, în data de ...05.2014 stornează această factura, cu factura nr. ...;

- în data de ...03.2015, X emite către L factura nr. ... în suma de ... lei baza impozabilă și TVA în suma de ... lei, iar ulterior, în data de ...04.2015 stornează această factura, cu factura nr.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat ca X a stornat/diminuat astfel veniturile societății și TVA colectată fără să demonstreze cu documente cauzele stornării.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

“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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, date în explicarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodata, la punctul 13 din hotărârea mai sus mentionata, se prevede:

„Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Astfel, se reține ca veniturile sau cheltuielile inregistrate eronat sau omise, se corecteaza prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia ii aparține, în aceasta situație depunandu-se o declarație rectificativa.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata, art.134 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiilor, precizează:

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

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

Astfel, se retine ca faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

De asemenea, art. 138 ”Ajustarea bazei de impozitare” din același act normativ, precizează:

”Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

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

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se retine ca baza de impozitare se reduce în următoarele situații: în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans; în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor; în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea fiind permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006) privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă; în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

În urma analizei documentelor anexate la dosarul cauzei, și așa cum s-a reținut la situația de fapt, astfel cum a fost aceasta detaliată în prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei reține ca X, prin stornarea facturilor initiale, a diminuat veniturile societății și TVA colectata, fara sa demonstreze cu documente cauzele stornarii.

Totodată, se reține, ca societatea nu a prezentat nici un document în sustinerea contestatiei din care sa rezulte cauzele stornării, de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta limitându-se în a preciza faptul ca in ceea ce priveste relatia cu N, din evidenta contabila a acestuia rezulta ca facturile nu au fost inregistrate, iar in ceea ce priveste relatia cu M si L nu are nici o relevanta ca declaratiile 394

depusă de către aceștia prezintă neconcordanțe comparativ cu declarația 394 depusă de societate.

Întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de implacabilă logică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Astfel, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente care să confirme starea de fapt susținută, X avea posibilitatea să prezinte aceste documente în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019, pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei.**

11. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă X are obligația înregistrării veniturilor și colectării TVA aferente facturii nr. .../...2013 emisă către GG, în condițiile în care deși a efectuat prestări de servicii, aceasta nu le-a înregistrat în evidența contabilă și nu le-a declarat la organul fiscal teritorial.

În fapt, urmare verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că în data de ...10.2013, societatea a emis către GG factura nr. .../...2013 (baza impozabilă ... lei, TVA ... lei) având ca obiect prestări servicii încărcat și transport materiale.

Având în vedere că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura de mai sus, echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății venituri în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

“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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, date în explicarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;.”

Astfel, se reține ca pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c) din articolul de lege mai susmenționat, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor

ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca X a efectuat prestări de servicii constând în încărcat și transport materiale, pentru care a emis factura nr. .../...2013 către GG, fără însă să înregistreze în evidența contabilă veniturile aferente și să colecteze TVA, contrar prevederilor legale invocate în prezenta decizie ca temei de drept.

Organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei precizarea societății din cuprinsul contestației formulate, potrivit căreia a înregistrat în evidența contabilă în anul 2019 factura nr..../...2013, întrucât simpla afirmație fără documente doveditoare nu este de natura a combate sau a contrazice constatarea echipei de inspecție fiscală.

Mai mult, se reține ca societatea avea posibilitatea, conform art. 276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să prezinte în susținerea contestației documente contabile din care să rezulte înregistrarea veniturilor și a TVA aferente facturii nr..../...2013, drept de care societatea contestată nu a uzat.

Prin urmare, în lipsa documentelor contabile care să facă dovada înregistrării în evidența contabilă a veniturilor în suma de ... lei și a TVA în suma de ... lei, se reține ca în mod legal echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății aceste obligații fiscale.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, pentru **impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de ... lei și TVA în suma de ... lei.**

12. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă în mod legal echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății obligația înregistrării în contul de venituri din sume prescrise, a sumelor existente timp de 3 ani în soldul

contului „Furnizori”, în condițiile în care din instrumentarea spetei nu rezulta situația de fapt prin raportare la temeiul de drept invocat de echipa de inspectie fiscala.

In fapt, urmare verificarii, echipa de inspectie fiscala a stabilit impozit pe profit aferent unor venituri in suma de ... lei, intrucat societatea nu a inregistrat in contul de venituri din sume prescrise unele sume existente timp de 3 ani in soldul contului „Furnizori”, incalcand astfel prevederile art.2517 din Codul Civil.

Fata de aceasta constatare, societatea, prin contestatia formulata, precizeaza ca nu are obligatia inregistrarii in contul de venituri din sume prescrise a sumelor respective, intrucat potrivit legii sumele nu sunt prescrise, fapt pentru care echipa de inspectie fiscala a calculat in mod eronat termenul de prescriptie de 3 ani de la data existentei in sold a sumelor, fara sa faca alte constatari.

In drept, art.19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca:

“Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...] “

Conform acestor prevederi legale, rezultatul fiscal se determina ca diferenta între veniturile si cheltuielile inregistrate conform reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile si deducerile fiscale si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei reține urmatoarele:

”Conform balanta incheiata la data de ...2013 societatea inregistreaza in sold creditor cont 401 suma de ... lei, avand urmatoarea componenta:

-HH=... lei;

-JJ=... lei

-KK=... lei

-LL=...lei

Conform balanta incheiata la data de ...2014 societatea inregistreaza in sold creditor cont 401 suma de ...lei cu urmatoarea componenta:

-MM=... lei;

-NN=... lei;

-OO=... lei;

Intrucat la data de ...2016, respectiv ...2017 societatea nu a inregistrat venituri din sumele prescrise din contul 401 "Furnizori", organul de control a procedat la repunerea sumelor respective in contul de venituri. Astfel au fost repuse venituri in suma de ... lei."

Astfel, se rețin în speță prevederile CAPITOLULUI 16 Funcțiunea conturilor din OMFP nr.1802/2014 privind Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și consolidate, in vigoare din 08.01.2014, referitoare la contul 758 "Alte venituri din exploatare" care precizeaza urmatoarele:

„Contul 758 "Alte venituri din exploatare"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare

În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:

-sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate (428);

-valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților (461);

-valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți (411, 451, 453, 461, 418);

-cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate sau la scoaterea din evidență a activelor (475);

-bunurile sau valorile primite gratuit (301, 302, 303, 361, 371, 381, 512, 531);

-bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări (301, 302, 303);

-drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii (426);

-sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe (448);

-prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate (451, 453, 461);

-diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației (261, 262, 263, 265);

-sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați (401, 404, 462, 455, 457 și alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele respective);

-sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datoriile privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului (431, 437, 441, 4423, 446, 447, 448, 444, 438)".

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține ca veniturile din sume prescrise din datorii față de furnizori se înregistrează în creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" în corespondența cu contul 401, în situația în care sumele sunt prescrise, potrivit legii.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține ca echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit aferent acestor venituri în baza art. 2517 din Codul Civil, care precizează:

„Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen.”

La art. 2.523, art. 2.524, art. 2544 și art. 2537 din Codul Civil, referitoare la termenul de prescripție, se stipulează:

„Art. 2.523. – Prescripția începe să curgă de la data când titularul dreptului la acțiune a cunoscut sau, după împrejurări, trebuia să cunoască nașterea lui.

Art. 2.524. – (1) Dacă prin lege nu se prevede altfel, în cazul obligațiilor contractuale de a da sau de a face prescripția începe să curgă de la data când obligația devine exigibilă și debitorul trebuia astfel s-o execute.

(2) În cazul în care dreptul este afectat de un termen suspensiv, prescripția începe să curgă de la împlinirea termenului sau, după caz, de la data renunțării la beneficiul termenului stabilit exclusiv în favoarea creditorului.

(3) Dacă dreptul este afectat de o condiție suspensivă, prescripția începe să curgă de la data când s-a îndeplinit condiția.

Art. 2.544. – Cursul prescripției se calculează potrivit regulilor stabilite în Titlul III din prezenta carte, luându-se în considerare, dacă este cazul, și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege.

Art. 2.537. – Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;

2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau arbitrale, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți

creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;

3. prin constituirea ca parte civilă pe parcursul urmăririi penale sau în fața instanței de judecată, până la citirea actului de sesizare; în cazul în care despăgubirile se acordă, potrivit legii, din oficiu, începerea urmăririi penale întrerupe cursul prescripției, chiar dacă nu a avut loc constituirea ca parte civilă;

4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;

5. în alte cazuri prevăzute de lege.”

Astfel, sintetizând prevederile legale de mai sus, în ceea ce privește termenul prescripției, acesta este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen, iar prescripția începe să curgă de la data când titularul dreptului la acțiune a cunoscut sau, după împrejurări, trebuia să cunoască nașterea lui, cu următoarele precizări:

- în cazul obligațiilor contractuale de a da sau de a face prescripția începe să curgă de la data când obligația devine exigibilă și debitorul trebuia astfel s-o execute;

- în cazul în care dreptul este afectat de un termen suspensiv, prescripția începe să curgă de la împlinirea termenului sau, după caz, de la data renunțării la beneficiul termenului stabilit exclusiv în favoarea creditorului;

- dacă dreptul este afectat de o condiție suspensivă, prescripția începe să curgă de la data când s-a îndeplinit condiția;

- cursul prescripției se calculează luându-se în considerare, dacă este cazul, și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege, respectiv:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;

2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau arbitrale, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;

3. prin constituirea ca parte civilă pe parcursul urmăririi penale sau în fața instanței de judecată, până la citirea actului de sesizare; în cazul în care despăgubirile se acordă, potrivit legii, din oficiu, începerea urmăririi penale întrerupe cursul prescripției, chiar dacă nu a avut loc constituirea ca parte civilă;

4. prin orice act prin care cel în folosul căruia curge prescripția este pus în întârziere;
5. în alte cazuri prevăzute de lege.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține în soluționarea cauzei și prevederile Secțiunii 4.6 Terti pct.328 din Anexa la OMFP nr.1802/2014 privind Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și consolidate, care precizează:

“La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.”

Astfel, se reține ca, potrivit legii, chiar dacă termenele de plată ale datoriilor sunt prescrise, entitățile nu pot efectua scaderea din evidența a datoriilor ale căror termene de plată sunt prescrise fără să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Or, echipa de inspecție fiscală, contrar prevederilor legale de mai sus, a stabilit în sarcina societății obligația de înregistrare în contul de venituri din sume prescrise a unor sume existente în soldul contului 401 Furnizori doar în baza vechimii de 3 ani a acestora, fără să stabilească dacă sumele sunt prescrise conform legii, respectiv fără să facă nici o constatare în ceea ce privește obligațiile contractuale, data de la care obligațiile/ sumele de plată au devenit exigibile, iar dacă ulterior au fost afectate sau nu de cazurile de suspendare sau de întrerupere prevăzute de lege, etc.

Mai mult, echipa de inspecție fiscală, contrar prevederilor legale de mai sus, a stabilit în sarcina societății obligația de înregistrare în contul de venituri din sume prescrise a unor sume existente în soldul contului 401 Furnizori, fără să țină seama că societatea nu avea posibilitatea să înregistreze în acest cont decât sumele prescrise conform legii, respectiv chiar dacă termenele de plată ale datoriilor/sumelor ar fi fost prescrise conform legii, societatea nu avea posibilitatea scaderii din evidența a sumelor fără să demonstreze că a întreprins toate demersurile legale pentru decontarea acestora.

Având în vedere prevederile legale astfel cum au fost invocate ca temei de drept în prezenta decizie, organul de soluționare a contestației nu poate reține constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia societatea avea obligația înregistrării în venituri din sume prescrise a unor sume existente timp de 3 ani în soldul contului 401 Furnizori, atâta timp cât în speta nu au fost aplicate prevederile legale incidente situației de fapt stabilite.

Simpla invocare a unor prevederi legale fără sa fie analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nestabilirea legăturii de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale.

Totodata, echipa de inspectie fiscala nu a analizat operațiunea în întregul ei, pornind de la motivele care au determinat existenta sumelor timp de 3 ani in soldul contului 401 „Furnizori”.

De asemenea, în speta se rețin și prevederile art.14 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, privind prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, care stipulează că:

„(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desființa partial** Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2019, în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

13. In ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de ... lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de dreptul de deducere al cheltuielilor in suma de ... lei inregistrate in contul 628 in corespondenta cu contul 332, in conditiile in care nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, X nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza efectuării inregistrării in contabilitate a cheltuielilor.

In fapt, in urma verificarii, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in data de ...2014, societatea a inregistrat in contul 628 in corespondenta cu contul 332, cheltuieli in suma de ... lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere.

De asemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in data de ...2015, societatea a inregistrat in contul 628 in corespondenta cu contul 332, cheltuieli in suma de ... lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documentele justificative care au stat la baza efectuării acestor inregistrari contabile si, intrucat societatea a incalcat prevederile art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala nu a acordat societatii dreptul de deducere al cheltuielilor in suma de ... lei.

In drept, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor, precizeaza:

“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.”

Totodata, la art. 21 alin.(1) din actul normativ mai sus invocat, legiuitorul a prevazut ca:

„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”,

iar la alin.(4) lit. f) al aceluasi articol, a stipulat:

“(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;”

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. De asemenea, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune nu sunt deductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca in anii 2014 si 2015, societatea contestatara a inregistrat in contul 628 in corespondenta cu contul 332 cheltuieli in suma totala de ... lei (... lei in anul 2014 si ... lei in anul 2015) , pentru care si-a exercitat dreptul de deducere.

Se retine, de asemenea, ca in timpul inspectiei fiscale, X nu a prezentat echipei de inspectie fiscala documentele justificative care au stat la baza efectuării inregistrărilor contabile, documente care sa ateste efectuarea operatiunilor sau intrarea in gestiune a bunurilor, dupa caz.

Or, societatea chiar daca nu a prezentat echipei de inspectie fiscala, documente care sa sustina inregistrarea cheltuielilor ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, aceasta avea posibilitatea sa le prezinte in sustinerea contestatiei conform art. 276 alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”, drept de care societatea contestatara nu a uzat.

Prin urmare, in lipsa documentelor justificative care sa faca dovada efectuării operatiunilor sau intrarea in gestiune, dupa caz, cheltuielile efectuate de X in suma de ... lei, inregistrate in contul 628, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia a folosit din eroare contul 628 in loc de contul 6028, si chiar daca nu a folosit contul 712 impus de reglementarile contabile pentru functiunea contului 332, aceste fapte nu afecteaza deductibilitatea cheltuielilor in speta intrucat serviciile in curs de executie au fost finalizate si inregistrate in contabilitate pe venituri in contul

704 , aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei avand in vedere urmatoarele:

La pct. 259 din OMFP nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana in 07.01.2014, se prevede:

„259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Începând din 08.01.2014, prevederile pct. 259 din OMFP nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost preluate la pct.446 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora iar stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

Totodată, se reține că în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție iar contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Potrivit funcționării contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia, astfel:

„ în creditul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție (332);

În debitul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332)."

iar potrivit funcționării contului 332 "Servicii în curs de execuție", cu ajutorul acestui cont se ține evidența serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei, astfel:

„În debitul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (712).

În creditul contului 332 "Servicii în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (712).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus citate, soldul contului 332 "Servicii în curs de execuție" reprezintă valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Or, societatea nu a prezentat în susținere documente justificative cu privire la lucrările în curs de execuție înregistrate în contul 332 "Servicii în curs de execuție", respectiv contracte de lucrări servicii, facturi fiscale, situații de lucrări confirmate/ neconfirmate de beneficiari, fișa conturilor 411 „Clienți” beneficiarilor lucrărilor, procese verbale de terminare și de recepție a lucrărilor, centralizatoare producție neterminată, modul de calcul și de înregistrare în evidența contabilă a producției neterminată, valoarea costurilor efective pentru fiecare lucrare în corelație cu valorile înregistrate de societate în debitul și creditul contului 332 "Servicii în curs de execuție", precum și orice alte documente aferente lucrărilor executate de societate.

In consecința, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată

de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de ... lei.**

14. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă în mod legal echipa de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății venituri și TVA calculate ca diferența între valoarea prevăzută în contractele încheiate cu J și G și valoarea facturată de contestatara, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta o altă situație de fapt.

In fapt, în urma verificării, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada august-... 2012, X a înregistrat venituri în suma de ... lei și TVA aferentă conform facturilor nr..../....08.2012, nr. ... din09.2012, nr. ... din ...10.2012, nr. ... din ...11.2012, nr. ... din ...12.2012 și nr. ... din ...12.2012 emise către J.

Societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale:

- contractul de prestări servicii nr..../....2012, al cărui obiect îl constituie executare drumuri platforme și sistematizare verticală conform anexa 1, valoarea contractului fiind în suma de ... lei+TVA în suma de ... lei;

- procesul verbal de predare-primire pentru amenajare încheiat în data de ...2012;

- procesul verbal recepție la terminarea lucrărilor nr. .../...2013 privind lucrarea *Lucrări de drumuri, platforme, santuri și rigole*.

Din verificarea facturilor emise pentru lucrarea mai susmenționată, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile și TVA aferentă. Având în vedere că valoarea contractului a fost de ... lei iar societatea a facturat suma de ... lei, au rezultat venituri nefacturate pentru această lucrare în suma de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că în data de ...2014, societatea a încheiat contractul de subantrepriză nr.... cu G referitor la construcția la cheie a unui magazin ... în orașul ..., având ca obiect lucrări de terasamente și umpluturi la magazinul ... din ..., valoarea contractului fiind de ... lei la care se adaugă TVA în suma de ... lei și termen de finalizare 20.03.2014.

Prin Actul aditional 1 la contractul de subantrepriza nr.../...2014 valoarea contractului a fost recalculata la suma de ... lei +TVA in suma de ... lei.

Din verificarea evidentei financiar contabile, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a emis si inregistrat in contabilitate un numar de 6 facturi in valoare de ... lei baza impozabila si TVA aferenta in suma de ... lei.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a facturat in totalitate veniturile si TVA aferente acestei lucrari. Avand in vedere ca valoarea contractului a fost de ... lei si TVA colectata in suma de ... lei iar societatea a facturat suma de ... lei si a colectat TVA in suma de ... lei, au rezultat venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de ... lei si TVA necollectata pentru aceasta lucrare in suma de ... lei .

Fata de constatările echipei de inspectie fiscala, societatea, prin contestatia formulata, precizeaza ca: *"Este în mod evident lipsita de logica și susținere legala, cu atât mai mult în domeniul lucrarilor de constructii, acceptiunea organului fiscal de punere a semnului egalitatii între estimarea realizata la data unei oferte, când se intocmeste devizul de lucrări și se convine asupra formei contractuale a relațiilor dintre părți și valoarea de final a lucrarilor receptionate care îmbraca forma situatiilor de lucrări se care se supun rigorilor legii în privința facturarii, a recunoasterii veniturilor în contabilitate și a calcularii obligatiilor fiscale de calcul a creantelor fiscale ce incuba prestatorului. Contractul în sfera constructiilor nu se poate incheia decât în baza unei oferte intocmite în baza unei estimari, a unui deviz intocmit intocmit cu o lucrare.[...] Nu exista nicio prevedere legala care sa oblige la incheierea de acte de modificare a contractului initial în situația în care valoarea lucrarilor realizate este mai mica sau egala cu valoarea estimata a lucrarilor contractate. În situația în care valoarea de final a lucrarilor ar fi excedat valorii de achiziție contractate, ar fi putut apărea discuții cu privire la necesitatea modificarii clauzelor contractuale prestabilite, însă nu este cazul constatarilor de fata. [...] În pofida inscrisurilor doveditoare, organul fiscal reclama absentia «documentelor justificative de natura a clarifica operatiunea» fără a indica și care alte documente ar fi fost considerate de către aceștia concludente sau absente."*

În drept, in ceea ce priveste impozitul pe profit, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operatiunilor, precizează:

“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.”

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“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. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să 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 acestor servicii să se efectueze prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

De asemenea, pct. 259 alin.1-3 din OMFP nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

”(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.”

Sintetizând textele de lege de mai sus, se rețin următoarele:

- veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri;

- stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

- în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

In ceea ce privește TVA, prevederile art. 134¹ alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

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

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Sintetizand prevederile legale de mai sus, se retine ca faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege, iar prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei reține ca la data de ...2012, X în calitate de executant a încheiat cu J în calitate de beneficiar, contractul de executie lucrari nr. ..., având ca obiect, conform art. 2, *”executia lucrarilor de «drumuri, platforme și sistematizare verticala» așa cum sunt detaliate în Anexa 1”*, partile stabilind o serie de clauze contractuale conform punctelor 01- 15, in speta retinandu-se urmatoarele puncte si subpuncte ale contractului:

- punctul 02 *„Obiectul contractului”*:

- subpunctul 2.2: *„Lucrarile care fac obiectul prezentului contract sunt detaliate in Anexa 1 si vor fi realizate in conformitate cu respectarea conditiilor si specificatiilor din urmatoarele documente care fac parte integrala din contract: a) Anexa 1 cu 1 (una) file: Lista cantitatilor de lucrari si materiale cu preturi unitare si totale pe categorii de lucrari; b) Anexa 2 cu 1 file: documentatia de proiect in intregul ei (Piese scrise si Piese desenate); c) Anexa 3 cu 1 file: Graficul de executie a Lucrarilor contractate, in care sunt incluse: lista lucrarilor care devin ascunse (se intocmeste de Beneficiar); lista fazelor determinante (se intocmeste de Beneficiar); d) Anexa 4 cu 5 file: Lista materialelor folosite, calitatile si producatorii acestora; e) Anexa 5 cu 4 file: Conventia privind respectarea normelor de protectia muncii si PSI”*,

- subpunctul 2.3: *”Preturile unitare si totale sunt exprimate in lei (RON), sunt ferme si raman neschimbate pe durata contractului’*,

- subpunctul 2.12 *”Fac parte integranta din contract si se anexeaza la contract urmatoarele: oferta tehnica prezentata de executant*

in totalitatea sa si documentatia anexata la aceasta, oferta financiar-comerciala prezentata de executant”;

- punctul 03 „ *Valoarea contractului. Modalitatea de plata*”:

- subpunctul 3.1: ”Pretul contractului este de ...,36 lei la care se adauga TVA. Pretul contractului nu include valoarea materialelor care se asigura de Beneficiar”,

- subpunctul 3.2 „Preturile unitare pe categorii de lucrari sunt prezentate in Anexa 1, sunt ferme si raman neschimbate pe perioada de valabilitate a contractului”,

- subpunctul 3.3 ”Valoarea contractului poate fi modificata numai cu acordul partilor prin semnarea unor acte aditionale prin care se reglementeaza efectuarea unor lucrari suplimentare. Valoarea contractului poate fi modificata prin acte aditionale daca si numai daca proiectantul modifica solutiile din proiect. Se vor incheia si semna acte aditionale cu acordul partilor, daca si numai daca modificarile efectuate de proiectant in proiect justifica efectuarea unor eventuale lucrari suplimentare”,

- subpunctul 3.5 Avansul ”Beneficiarul va acorda un avans la inceputul lucrarii de pana la 25% din valoarea contractului cu TVA inclus in baza unei facturi fiscale emisa de executant pentru avans”;

- subpunctul 3.6 Facturarea ” (a) Executantul va intocmi situatia de lucrari lunar si o va prezenta spre aprobare la Beneficiar incepand cu ziua 26 a lunii si pana cel mai tarziu in ziua 30 a lunii, pe cantitati real executate. Situatiile de plata intarziate se vor prezenta la aprobare pentru urmatorul interval 26-30 din luna.(b) Materialele asigurate de executant care au fost efectiv livrate in santier si pentru care a fost efectuata receptia preliminara, urmeaza a fi decontate in situatiile de lucrari numai pentru consumurile reale si efective. Materialele asigurate de executant nu se factureaza separat si nu se platesc separat in afara situatiilor de lucrari. (c) Executantul va emite factura fiscala lunar, in perioada incepand cu ziua 01 a lunii si pana cel mai tarziu in ziua 10 a lunii in baza situatiei de lucrari intocmita pana la data de 30 a lunii precedente, pe cantitati real executate, daca si numai daca situatia de lucrari a fost aprobata de Beneficiar”,

- subpunctul 3.6.1 „Facturile se vor emite conform prevederilor Codului Fiscal [...] La factura se anexeaza situatia de lucrari aprobata de Beneficiar”,

- subpunctul 3.6.4 „Plata facturilor se va face in lei, in termen de 30 zile calendaristice de la primirea de catre Beneficiar a facturii fiscale originale.”

- punctul 04 „*Termen de executie. Receptia Lucrarilor*”:

- subpunctul 4.1: „Termenul de executie si predare a lucrarilor este de 6 saptamani, conform graficului de executie –Anexa 3 la prezentul contract. Prevederile prezentului contract sunt valabile pana la receptia finala care va fi efectuata conform cu punctul 4.5 din contract. (1) Graficul de executie trebuie sa fie intocmit separat pe grupe de lucrari de sine statatoare. In graficul de executie se vor mentiona explicit: a) Lucrarile care devin ascunse si fazele de receptie a acestora (lista cu aceste se intocmeste de Beneficiar); b) Fazele determinante. Termenele intermediare de executie sunt conforme cu graficul de executie. Lucrarile trebuie sa se deruleze conform graficului de executie si sa fie terminate la data stabilita. [...]”

- subpunctul 4.5 Receptia finala „La expirarea termenului de garantie de 24 de luni de la data semnarii procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor se va efectua de catre parti receptia finala a lucrarilor, prin semnarea unui proces verbal de receptie finala.”

- punctul 05 *”Obligatiile partilor”*:

- subpunctul 5.1: „Executantul are urmatoarele obligatii: a) Executantul are obligatia de a executa si finaliza lucrarile, precum si de a remedia viciile ascunse, cu atentie si promptitudinea cuvenita, in concordanta cu obligatiile asumate prin contract, [...] g) Executantul are obligatia de a pune la dispozitia Beneficiarului, la termenele precizate in anexe la contract, caiete de masuratori (atasamente), si, dupa caz, in situatiile convenite, desenele, calculele, verificarile calculelor si orice alte documente pe care executantul trebuie sa le intocmeasca in legatura cu lucrarile executate [...]”

- subpunctul 5.2 „Beneficiarul are urmatoarele drepturi si obligatii: [...] 5.2.6. Beneficiarul are obligatia sa plateasca Executantului pretul contractului la datele prevazute in contract, conform graficului de executie si graficului de plati, pe baza situatiilor de lucrari aprobate si a facturilor emise de executant. 5.3-(1) Beneficiarul are dreptul sa verifice calitativ, cantitativ si tehnic toate lucrarile de constructii executate pana la finalizarea investitiei [...]”

- punctul 15 *”Dispozitii finale”*, subpunctul 15.2 „anexele 1, 2, 3, 4 si 5 precum si orice acte aditionale fac parte integranta din prezentul contract. Orice referire la prezentul contract include anexele si actele aditionale acestuia.”

Din analiza Anexei nr.1, parte integranta a contractului de mai sus, incheiat in data de 04.07.2012, care a stat la baza fundamentarii acestuia in data de 04.07.2012, respectiv a punctului 02 „Obiectul contractului” si a

punctului 03 „Valoarea contractului. Modalitatea de plata”, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de 04.07.2012, partile au convenit o lista de cantitati de materiale, cu preturi unitare si totale necesare pentru executia lucrarilor contractului, respectiv cantitati de materiale, cu preturi unitare si totale necesare pentru executia urmatoarelor categorii de lucrari: drumuri interioare, santuri si rigole, borduri si volume de terasamente.

Din analiza Anexei nr. 1, se retine ca totalizand valorile materialelor necesare, partile au convenit astfel, preturi pentru fiecare categorie de lucrari reprezentand cheltuieli directe, astfel: „total drumuri interioare ... lei”, „total santuri si rigole ...lei”, „total borduri ... lei”, „total volume de terasamente ... lei”, „total cheltuieli directe ... lei”.

De asemenea, din analiza Anexei nr. 1, parte integranta a contractului nr. ... incheiat in data de ...2012, organul de solutionare a contestatiei retine ca la data de ...2012, pentru lucrarile de drumuri interioare, santuri si rigole, borduri si volume de terasamente, partile au convenit un pret total de ..., 36 lei, format din total cheltuieli directe in suma de ... lei, cheltuieli indirecte 5% in suma de ... lei si profit 5% in suma de ... lei, la care se adauga TVA 24%, respectiv ... lei.

Avand in vedere clauzele contractului nr. ... incheiat in data de ...2012, respectiv:

- subpunctul 2.3, potrivit caruia preturile unitare si totale sunt exprimate in lei, sunt ferme si raman neschimbate pe durata contractului,

- subpunctul 3.2, potrivit caruia preturile unitare pe categorii de lucrari prezentate in Anexa 1 sunt ferme si raman neschimbate pe perioada de valabilitate a contractului,

- subpunctul 3.3 lit a, potrivit caruia executantul va intocmi situatia de lucrari lunar pe cantitati real executate,

rezulta ca pretul total de ... lei convenit de parti in cadrul Anexei nr.1 parte integranta a contractului, care a stat la baza stabilirii/fundamentarii punctului 03 „ Valoarea contractului. Modalitatea de plata”, nu este un pret fix si astfel organul de solutionarea a contestatiei retine ca pretul de ... lei al contractului este un pret estimativ, in sensul ca poate varia in plus sau in minus in functie de „cantitatile real executate” de executant.

Se retine ca in baza contractului nr. .../....2012, pentru lucrarile executate catre J, X a emis situatii de lucrari si facturi, conform subpunctului 3. 6 al contractului potrivit caruia factura se va emite lunar in perioada incepand cu ziua 01 a lunii si pana cel mai tarziu in ziua 10 a

lunii, in baza situatiei de lucrari intocmita pana la data de 30 a lunii precedente, pe cantitati real executate, daca si numai daca situatia de lucrari a fost aprobata de Beneficiar, astfel :

1. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. 1, acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari si valorile acestora, respectiv „total drumuri interioare ... lei”, „total volume de terasamente ... lei”, „total cheltuieli directe ... lei”, „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul lucrarilor in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. ...” in valoare de ... lei si TVA ... lei.

2. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. 2, acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari constand in drumuri interioare, si volume de terasamente, valorile reprezentand „total cheltuieli directe ... lei”, „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul lucrarilor in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. 2” in valoare de ... lei si TVA ... lei.

3. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. ..., acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari si valorile acestora, respectiv „total drumuri interioare ... lei”, „total borduri ... lei”, „total volume de terasamente ... lei”, „total cheltuieli directe ... lei”, „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul lucrarilor in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. ... anexe” in valoare de ... lei si TVA ... lei.

4. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. ..., acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor

conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari constand in drumuri interioare, santuri si rigole si volume de terasamente, valorile reprezentand „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul general al lucrarilor in suma de ... lei din care TVA ... lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. ... anexe” in valoare de ... lei , TVA ...lei, total factura ... lei.

5. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. ..., acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari si valorile acestora, respectiv „total drumuri interioare ... lei”, „total volume de terasamente ... lei”, „total cheltuieli directe ... lei”, „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul lucrarilor in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. ... anexe” in valoare de ... lei si TVA ... lei.

6. Pentru lucrarile executate in perioada ...2012-...2012, a emis:

- situatia de lucrari nr. ..., acceptata de beneficiar in ceea ce priveste cantitatile de materiale real consumate, preturile fixe ale materialelor conform Anexei nr. 1, categoriile de lucrari si valorile acestora, respectiv „total drumuri interioare ... lei”, „total cheltuieli directe ... lei”, „cheltuieli indirecte 5% ... lei”, „profit 5% ... lei”, precum si in ceea ce priveste totalul lucrarilor in suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ...lei;

- factura nr. .../...2012, reprezentand „contravaloare lucrari executate cf. contract nr. .../...2012 si situatie de lucrari nr. ... anexe” in valoare de ... lei si TVA ... lei.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca X, in baza situatiilor de lucrari intocmite, a emis facturi in suma totala de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, conform prevederilor contractului nr. .../...2012.

Prin urmare, se reține că societatea, prin prisma contractului valabil incheiat, respectiv prin prisma tuturor clauzelor contractuale si a anexelor parte integranta a contractului, a emis facturi in suma totala de ... lei si TVA aferenta in suma totala de ... lei, inregistrand venituri in suma totala de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei, astfel ca in speta devin aplicabile prevederile art. 1270 alin. (1) din Codul Civil, potrivit carora *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu

cele ale art. 1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa”*.

Având în vedere cele de mai sus, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat, de la care părțile nu se pot sustrage, astfel ca echipa de inspectie fiscala s-a limitat în a stabili venituri suplimentare și TVA aferenta doar în baza clauzei contractuale referitoare la valoarea contractului, respectiv a valorii de ... lei stipulată în contract, fără să țină seama de totalitatea clauzelor contractuale precum și a anexelor contractului, parte integrantă a acestuia, din coroborarea cărora s-a dovedit că valoarea de ... lei prevăzută în contract, era o valoare estimativă.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că la data de ...2014, X în calitate de subantreprenor a încheiat cu G în calitate de antreprenor, contractul de subantrepriza nr. ..., al cărui obiect îl reprezintă, conform art. 1, “lucrările de terasamente și umpluturi, la magazinul standard ... din orașul..., str. ..., nr. ..., jud. ..., România”, părțile stabilind o serie de clauze contractuale conform articolelor 1- 16, în speța reținându-se următoarele articole și puncte ale contractului:

- articolul 3 *„Volumul prestației și obligațiile Subantreprenorului”*:

- punctul 3.3 potrivit căruia *„Prestațiile contractuale ale Subantreprenorului cuprind toate serviciile ce sunt necesare pentru realizarea obiectului contractului. Din volumul de lucrări ale Subantreprenorului, acoperite de prețul forfetar convenit, fac parte: lucrări de terasamente și umpluturi”*,

- punctul 3.3.7. *„[...] orice modificare a proiectului se va face în baza dispoziției de santier transmise de către Proiectant și aprobată de către Beneficiar sau în baza solicitării Antreprenorului prin reprezentantul sau (managerul de proiect)”*;

- punctul 3.7. *În cazul în care, pe durata executiei lucrărilor, între părți apar neînțelegeri cu privire: la lucrările ce trebuie executate și livrările ce trebuie efectuate pentru îndeplinirea întocmai a dispozițiilor contractuale , sau la eventualele plăți suplimentare datorate și la valoarea acestora, va fi numit în calitate de arbitru un expert tehnic în construcții autorizat, recunoscut atât de către Antreprenor cât și de Subantreprenor, a cărui opinie va fi obligatorie pentru părți. [...]”*.

- articolul 4 *„Termene contractuale”* potrivit căruia *„Termenul de finalizare a lucrărilor este până la data de 20.03.2014”*,

- punctul 4.1 "Graficul de executie/de esalonare a lucrarilor, mentionat în art. 2 pct 2.1.67 este obligatoriu și va fi ținut, respectiv actualizat în mod regulat doar în acord cu Antreprenorul. Graficul de executie/de esalonare a lucrarilor trebuie sa cuprinda în mod obligatoriu termenele enumerate mai jos și va fi intocmit de către Subantreprenor împreuna cu Antreprenorul",

- punctul 4.2 "La semnarea contractului Subantreprenorul trebuie sa conceapa un grafic de executie/de esalonare propriu, care trebuie stabilit de comun acord cu Antreprenorul".

•

- articolul 5 „*Penalitati contractuale*”, punctul 5.1 potrivit caruia „In cazul unei depasiri a termenului contractual de finalizare (termen final) conform art. 4, punctul 4.2, din culpa sa, Subantreprenorul se obliga sa plătească Antreprenorului penalitati contractuale în valoare de 0,2% din prețului forfetar net, pentru fiecare zi calendaristica de depasire a termenului”.

- articolul 6 „*Remunerare*”:

- punctul 6.1 potrivit caruia „Subantreprenorul trebuie sa efectueze toate lucrările care ii revin conform prezentului contract la prețului forfetar de ... RON, la care se adauga TVA în valoare de ... lei”,

- punctul 6.2 „Pretul forfetar convenit aici include toate lucrările și lucrările secundare care țin de executia și livrarea completă, corespunzatoare, precum și toate cheltuielile ce cad sau pot cădea în sarcina Subantreprenorului potrivit prezentului Contract”,

- punctul 6.4 „In cazul în care apar costuri suplimentare din cauza evenimentelor neprevăzute, acestea vor fi notificate și explicate neintarziat în scris iar pentru inceperea lucrarilor este necesar acordul scris al Antreprenorului. Orice acțiune care provoaca costuri suplimentare Antreprenorului se va discuta în prealabil cu acesta. Costurile suplimentare rezultate din acțiunile independente ale Subantreprenorului nu duc la majorarea pretului forfetar sau la aparitia altor pretenții de acoperire a costurilor”,

- punctul 6.5 „Daca poziții integrale ale lucrarilor din contract sau alte lucrări suplimentare sunt executate de însuși Antreprenor sau nu se mai executa deloc din alte motive, acestea vor fi excluse din volumul de de lucrări al Subantreprenorului, prețului forfetar convenit conform art.6, punctul 6.1, se va reduce în mod corespunzător prin intocmirea unui Act Aditional”,

- punctul 6.5.1. „In cazul acordarii unor lucrări suplimentare baza de calcul pentru acestea sunt prețurile unitate și totale ale Subantreprenorului din calculul de baza depus de acesta”.

- articolul 7 „*Plati*”:

• punctul 7.1 potrivit caruia „Situatia de lucrări se va intocmi de care Subantreprenor pe baza preturilor unitare din oferta (anexa la Contract), și va fi insotita de atasamentele vizate de șeful de santier din partea Antreprenorului. Situația de lucrări va fi verificata de către Managerul de proiect în termen de 7 zile de la predare. Factura se poate emite numai după acceptarea de către Antreprenor a situației de lucrări.Plata facturii se va face în termen de 45 zile de la predarea către Antreprenor”.

• punctul 7.2„Plata facturii se face de către Antreprenor după recepția calitativa a lucrarilor descrise în anexa la Contract, finalizarea remedierilor, predarea cartii tehnice a constructiei”.

- articolul 8 „Garantii”, punctul 8.1 potrivit caruia „Pentru buna execuție antreprenorul va percepe subantreprenorului o garantie în cuantum de 5% din valoarea contractului. Garantia se va reține pe factura emisa și va fi evidentiata separat”.

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei reține ca cele 2 părți au convenit incheierea Actului aditional nr.1 la contractul de subantrepriza nr. ..., astfel:

„Se modifica art.6- Remunerare-astfel:

1. Valoarea contractului de subantrepriza nr. .../...2014 este recalculata la suma de ... lei+TVA (... lei TVA inclus)

Se modifica Anexa 13-Oferta de pret – astfel:

1.Anexa 13, parte integranta a contractului de subantrepriza nr. .../...2014 este inlocuita de Anexa 14, atașată prezentului act aditional.”

Din analiza Anexei nr.14, parte integranta a contractului de subantrepriza nr. .../...2014, organul de solutionare a contestatiei retine ca partile au convenit o lista de cantitati de lucrari, cu preturi unitare si totale necesare pentru executia lucrarilor contractului, respectiv cantitati de materiale, cu preturi unitare si totale necesare pentru executia tuturor categoriilor de lucrări ale contractului.

Totodată, din analiza Anexei nr. 14, se retine ca totalizand valorile materialelor necesare, partile au convenit astfel, preturi pentru fiecare categorie de lucrări, precum și „total lei fără TVA conform cantitati contract ...” .

De asemenea, din analiza Anexei nr.14, parte integranta a contractului de subantrepriza nr..../...2014, organul de solutionare a contestatiei retine ca părțile au agreat și cantitatile suplimentare aferente articolelor din contract, precum și cantitatile de lucrari real executate, totalul valorii lucrarii initiale, plus suplimentari, plus renuntari fiind de ... lei, la care se adauga „demolare structura de beton conform comanda” în

valoare de ... lei, „Probe de compactare solicitate de G” în valoare de ... lei, „sapatura suplimentara tronson gard D în urma comenzii G” în valoare de ... lei, valoarea totala a contractului fără TVA fiind de ... lei, iar valoarea totala a contractului TVA inclus fiind de ... lei.

Se retine ca in baza Contractului de subantrepriza nr..../...2014 și ale Actului aditional nr.1 de modificare a acestuia, pentru lucrarile executate catre G, X a emis urmatoarele facturi:

- factura nr. .../...2014, reprezentand „avans conform contract nr. .../....2014” cu baza impozabila ... lei si TVA ... lei, totalul facturii fiind astfel de ...lei;

- factura nr. .../...2014, reprezentand „avans conform contract nr. .../....2014” cu baza impozabila ... lei si TVA ... lei, totalul facturii fiind astfel de ... lei;

- factura nr. .../...2014, reprezentand „avans conform contract nr. .../....2014” cu baza impozabila ... lei si TVA ... lei, totalul facturii fiind astfel de ...lei;

- factura nr. .../...2014, reprezentând: „prestari servicii conform contract nr. .../....2014 act aditional nr. 1/...2014 și situație de lucrări anexe” baza impozabila ... lei si TVA ... lei, ”storno avans cf. fact..../...2014” baza impozabila -... lei si TVA -... lei, ”storno avans cf.fact..../...2014” baza impozabila -... lei si TVA -... lei, ”storno avans cf.fact..../...2014” baza impozabila -... lei si TVA -... lei, „discount comercial 5%” baza impozabila -... lei, totalul facturii fiind astfel de ... lei.

Totalizand facturile de mai sus, se reține ca societatea a facturat suma totala de ... lei baza impozabila și TVA aferenta în suma de ... lei.

Or, în cuprinsul raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au consemnat ca *”societatea a facturat suma de ... lei si a colectat TVA in suma de ... lei rezulta venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de ... lei si TVA necollectata pentru aceasta lucrare in suma de ... lei”*.

Se reține ca, fata de valoarea contractului de subantrepriza nr. .../....2014, recalculata conform Act aditional nr 1, respectiv ... lei baza impozabila și TVA aferenta în suma de ... lei (... lei-... lei), facturile emise totalizand ... lei baza impozabila și TVA aferenta în suma de ... lei, rezulta o alta situație de fapt, respectiv o diferența de ... lei baza impozabila, reprezentând ”discount comercial 5%” in scris în factura nr. .../...2014, și nu o diferența de ... lei baza impozabila și TVA în suma de ... lei, așa cum a consemnat echipa de inspectie fiscala.

Totodată, se reține ca, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa stabileasca tratamentul fiscal al veniturilor in speta in functie de situatia de fapt stabilita pe baza documentelor si informatiilor obtinute, respectiv pornind de la contractul incheiat intre parti, avand in vedere ca potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum și documentele prezentate de societate, documente asupra carora echipa de inspectie fiscala, desi a avut posibilitatea, nu s-a pronuntat prin raportare la prevederile legale retinute ca temei de drept in prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra stabilirii suplimentare de venituri si colectarii taxei pe valoarea adaugata atata timp cat in speta rezulta o alta situatia de fapt fiscala, se impune efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspectie fiscală în cadrul competentelor de care dispun, a tuturor documentelor, organul de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscală pentru efectuarea acestei analize.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(3) si alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va desfiinta partial** Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspectie fiscală nr. .../...2019, în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei si TVA aferenta in suma de ... lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspectiei fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu

prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

15. In ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța dacă în mod legal echipa de inspectie fiscală a stabilit aceste obligații în sarcina societății, în condițiile în care din instrumentarea spetei nu rezulta situația de fapt.

În fapt, în urma verificării, conform declarațiilor 394 existente în baza de date ANAF pentru perioada ... 2012-... 2017, echipa de inspectie fiscală a stabilit venituri în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, ca rezultat al diferentelor între achizițiile/livrările și TVA aferenta declarate de partenerii interni ai X în calitate de beneficiari/furnizori și livrarile/achizițiile și TVA aferenta declarate de X către aceștia în calitate de furnizor/beneficiar.

Fata de aceasta constatare, societatea, prin contestația formulată, precizează că sumele astfel stabilite sunt incorecte, exemplificând cu documente cazul partenerului N.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

“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.”

Începând cu data de 01.01.2016, prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Sintetizând textele de lege de mai sus, se reține că profitul impozabil/rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până în data de 31.12. 2014, stipulează:

„(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.”

Se reține că, potrivit prevederilor legale de mai sus, persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

Începând cu data de 01.01.2016, prevederile art.156 din actul normativ mai sus menționat au fost preluate la art.321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa, cum s-a reținut la situația de fapt, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, ca rezultat al diferențelor între achizițiile/livrările și TVA aferentă, declarate de partenerii interni ai X în calitate de beneficiari/furnizori și livrarile/achizițiile și TVA aferentă, declarate de X către aceștia în calitate de furnizor/beneficiar, iar societatea, prin contestația formulată, contestă sumele astfel stabilite, depunând în susținere documente în cazul partenerului N .

Pornind de la precizarea contestației, se reține că în legătura cu N, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri în suma ... lei și TVA în suma de ... lei, rezultate din diferențele între achizițiile având baza impozabilă în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, declarate de N și livrarile având baza impozabilă în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei, declarate de X pentru anul 2013, conform declarațiilor 394 existente în baza de date a ANAF, astfel:

”N (...) declară achiziții în suma de ... baza impozabilă și TVA aferentă ... lei, în timp ce X declară livrări către acest partener în valoare de ... lei baza impozabilă și TVA aferentă ... lei. Diferența în suma de ... lei baza impozabilă și TVA aferentă ... lei, a fost luată în calculul profitului impozabil ca și venit, respectiv TVA colectată.”

Analizând documentele anexate de societate în legătura cu N, rezultă următoarele :

Conform documentului ”SITUATIE CLIENTI-FACTURI+INCASARI ”, aferent evidenței contabile a X, în perioada ...2013-...2013, X înregistrează livrări către N în suma totală (inclusiv TVA) de ... lei, în baza următoarelor facturi: factura nr..../...2013 în suma totală (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totală(inclusiv TVA) de ... lei, factura nr./....2013 în

suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../....2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../....2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../....2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei si factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de -... lei.

Conform documentului "Fisa analitica partener X" aferent evidentei contabile a N, in perioada ...2013-...2013, N inregistreaza achizitii de la X în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, in baza urmatoarelor facturi: factura nr..../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala(inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei, factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei.

Din compararea celor doua documente, rezulta ca pentru perioada ...2013-...2013 N si X au inregistrat in evidenta contabila aceeasi valoare (... lei, inclusiv TVA) a achizitiilor, respectiv a vanzarilor, inasa in baza unor facturi diferite, care nu figureaza in ambele evidente contabile, respectiv factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei si factura nr. .../....2013 în suma totala (inclusiv TVA) de -... lei.

In conditiile in care, conform documentelor prezentate in sustinerea contestatiei, X a inregistrat in evidenta contabila factura nr. .../...2013 în suma totala (inclusiv TVA) de ... lei si factura nr. .../....2013 în suma totala (inclusiv TVA) de -... lei, iar N nu a inregistrat in evidenta contabila aceste facturi, organul de solutionare a contestatiei retine ca in speta nu rezulta situatia de fapt, respectiv nu rezulta care a fost valoarea totala a livrarilor/achiziilor efectuate de X/ N in perioada ...2013-...2013 care ar fi trebuit inregistrata in Declaratia 394, respectiv ... lei, ... lei sau alta valoare. De asemenea nu rezulta nici care a fost valoarea totala a TVA aferenta livrarilor/achiziilor efectuate de X/ N in perioada ...2013-...2013 care ar fi trebuit inregistrata in Declaratia 394, respectiv ... lei , ... lei sau alta valoare.

Se retine si eroarea materiala efectuata de echipa de inspectia fiscala fiscala prin constatarea potrivit careia „N (...) *declara achizitii in suma de ... baza impozabila*”, dar și erorile materiale si de calcul efectuate de echipa de inspectia fiscala fiscala prin constatarea potrivit careia a stabilit TVA colectata in suma de ... lei, ca rezultat din diferenta între TVA in suma de ... lei aferenta achizitiilor declarate de N si TVA in suma de ... lei aferenta livrarilor declarate de X pentru anul 2013, conform declaratiilor 394 existente în baza de date a ANAF.

Mai mult, în speta se retine si eroarea de calcul efectuata de echipa de inspectia fiscala fiscala in stabilirea veniturilor in suma de ... lei, ca rezultat al

diferenței obținute între (... lei+... lei+... lei+... lei) și (... lei+... lei+... lei+... lei+... lei), precum și eroarea de calcul efectuată de echipa de inspecția fiscală în stabilirea TVA colectată în suma de ... lei, ca rezultat al diferenței obținute între (... lei+... lei+... lei+... lei) și (... lei+... lei+... lei+... lei+... lei).

Prin urmare, se reține că în speta, nerezultând dacă în mod corect echipa de inspecție fiscală a stabilit veniturile în suma de ... lei, respectiv TVA în suma de ... lei, ca rezultat al diferențelor între achizițiile/livrările, baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de partenerii interni ai X în calitate de beneficiari/furnizori și livrarile/achizițiile, baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de X către aceștia în calitate de furnizor/beneficiar conform declarațiilor 394 depuse la organul teritorial în perioada ... 2012-... 2017, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”,

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2019, în ceea ce privește **impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de ... lei și TVA în suma de ... lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să

respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

16. In ceea ce priveste TVA în suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care desi societatea contesta suma mai sus mentionata, nu intelege sa aduca argumente si sa invoce temeiuri de drept in sustinerea propriei cauze.

În fapt, urmare verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat ca societatea, prin Deconturile de TVA pentru lunile ... 2013, ... 2015, ... 2016, ... 2016, ... 2016, ... 2016, ... 2016, ... 2017, ... 2017, ... 2017, ... 2017, depuse la organul fiscal teritorial, fata de TVA înscrisa în Jurnalul de Cumparari și Jurnalul de Vanzari pentru lunile respective, a declarat în plus TVA în suma totala de ... lei.

Prin contestația formulată, societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea propriei cauze, deși contestă obligatia fiscală mai sus mentionata stabilita prin Decizia de impunere nr. 000/2019 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspectie fiscală nr. 000/2019 prin care a fost stabilita TVA în suma de ... lei (TVA colectata ... lei, TVA deductibila ... lei).

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

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

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

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

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

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

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una

naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

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

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

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se retine că societatea, deși contestă TVA în suma de ... lei, așa cum a fost detaliata la situația de fapt, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ... în baza Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2019, pentru **TVA în suma de ... lei.**

17. In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia echipa de inspectie fiscala in mod nelegal a stabilit obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii in baza procesului verbal incheiat in data de ... 2016 de catre inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Regionale Antifrauda ..., acesta nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a cauzei, având în vedere urmatoarele:

La pag. 21 lit.n) din Raportul de inspectie fiscala, echipa de inspectie fiscala a consemnat „*Conform proces verbal din data de2016 incheiat de inspectori antifrauda din cadrul ANAF –DGAF, avand ca obiectiv verificarea realitatii si legalitatii relatiilor comerciale din perioada ... 2013-iulie 2016 cu societatile :P, R si S, s-a constatat faptul ca X a inregistrat tranzactii comerciale care nu au la baza operatiuni reale iar prin inregistrarea de astfel de operatiuni fictive s-a disimulat realitatea prin crearea aparantei existentei unor operatiuni reale care in fapt nu au fost efectuate, consecinta fiscala fiind diminuarea profitului impozabil si a TVA de plata la bugetul statului.S-a stabilit un prejudiciu total in suma de ... lei, din care impozit pe profit ... lei si TVA ... lei. Conform adresa nr..../...2019 s-au solicitat DRAF ... informatii referitor la faptul daca a fost intocmita si transmisa plangere penala avand in vedere faptele constatate. Pana la data incheierii prezentului proiect nu s-a primit raspuns.*”

Totodata, se reține ca la pag.12 a Raportului de inspectie fiscala, la „Motive de fapt”, s-a consemnat:

„1. În perioada verificata contribuabilul a inregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile fără a prezenta în timpul controlului documentele justificative care sa faca posibila identificarea și verificarea refacturarii acestora

2.Contribuabilul a inregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile din facturi in copie si lipsa

3.Contribuabilul deduce eronat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe

4.Contribuabilul inregistreaza eronat casare si vanzare mijloace fixe

5.Contribuabilul nu a inregistrat in totalitate veniturile conform contractelor incheiate

6. Contribuabilul a dedus cheltuieli cu pierderile din debitele neincasate de la clienti in faliment fara a avea documente justificative

7. Contribuabilul a stornat facturi fara a prezenta documente justificative

8. Contribuabilul nu a prezentat exemplarele 3 ale facturilor emise pe suport hârtie precum si exemplarele neutilizate pe suport hartie (cotoarele facturierelor).

9. Contribuabilul nu a inregistrat venituri din furnizori prescrisi.

10. Contribuabilul inregistreaza diferente de declarare in D394”

Prin urmare, se retine ca echipa de inspectie fiscala nu a stabilit obligatii fiscale suplimentare in baza constatarilor consemnate in procesul verbal din data de ...2016 incheiat de inspectorii antifrauda din cadrul ANAF – DGAF.

*

* *

Având in vedere cele precizate mai sus, faptul ca:

- din constatările echipei de inspectie fiscala nu rezulta cuantumul impozitului pe profit aferent fiecărei deficiente constatate;

- baza impozabila stabilita suplimentar pentru impozitul pe profit, consemnata in Raportul de inspectie fiscala nr.000/2019 la Capitolul III punctul 1 „Informatii despre obligatia fiscala”, este diferita de cea inscrisa în raport, conform constatarilor fiscale si anexei nr. 5 la Raportul de inspectie fiscala;

- modul de calcul al impozitului pe profit așa cum s-a reținut în prezenta decizie, pentru unele spete, este eronat, contestatara prezentand un alt mod de calcul;

- **la pct.1,2,9,10,11 și 13** din prezenta decizie, **s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de X în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei și a veniturilor în sumă totală de ... lei,

- **la pct.3, 4, 5, 6, 7, 8, 12,14 și 15** din prezenta decizie, s-a dispus desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. 000/2019 în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma totala de ... lei și veniturilor în suma totala de ... lei,

precum și faptul ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele și argumentele societății societății,

se va desfiinta partial Decizia de impunere nr. 000/2019 emisa de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Judetene a Finanțelor Publice ... pentru impozitul pe profit in suma de ... lei in vederea recalcularii acestuia in functie de rezultatele verificarii și de solutiile dispuse prin prezenta decizie, cu precizarea că pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor/veniturilor, după caz, analizate la pct.1,2,9,10,11 și 13, societatea datorează impozit pe profit.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X, împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisa de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Judetene a Finanțelor Publice ... pentru taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei.

2. Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de X, împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisa de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Judetene a Finanțelor Publice ... pentru taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei.

3. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisa de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Judetene a Finanțelor Publice ... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit în suma de ... lei;
- taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale in functie de cele retinute in prezenta decizie, de documentele prezentate de contestatara si de prevederile legale in vigoare in perioada verificata.

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

DIRECTOR GENERAL,