



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

DECIZIA NR. 201 / 2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. S.R.L. – în insolvență

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1044/01.06.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./30.05.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 1044/01.06.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. S.R.L. - în insolvență** cu domiciliul fiscal în municipiul .X., .X., bloc .X., etaj .X., prin reprezentant .X., desemnat conform Deciziei asociatului unic al societății nr..X./27.02.2016, aflată în copie la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. - în insolvență contestă parțial Decizia de impunere nr. F-.X./06.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.04.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei TVA stabilită suplimentar;

De asemenea, **.X. S.R.L. - în insolvență** contestă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016 prin care pierderea declarată de societate pentru anul 2015 în cuantum de .X. lei a fost diminuată cu suma de .X. lei, rezultând pierdere fiscală de recuperat în cuantum de .X. lei.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **07.04.2016**, prin remitere directă, sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. la data de **17.05.2015**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată, .X. S.R.L. - în insolvență solicită anularea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./06.04.2016, susținând următoarele:

Contestatarul susține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile art. 65 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, îi revine organului fiscal care are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. Astfel, susține societatea, organele de inspecție fiscală nu probează cu facturi, note contabile, registrul jurnal, etc., care să justifice diminuarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei, reprezentând:

- **.X. lei** – cheltuieli înregistrate în contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" la scoaterea din gestiune a producției în curs, determinate de înregistrarea, ca urmare a inventarierii producției neterminată, a unui minus aferent culturii de .X. lei.

Contestatarul susține că organele de inspecție fiscală au efectuat o estimare a cheltuielilor care nu au legătură cu realitatea, în sensul că nu s-a ținut cont de procesele verbale de calamitate din perioada iarnă – primăvara anului 2015, când a fost înregistrat exces mare de umiditate care a condus la diminuarea producțiilor agricole și nici de Procesele verbale de constatare a pagubelor provocate de secetă. Astfel, societatea invocă faptul că nu a încălcat prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ba mai mult a respectat prevederile art. 19 alin. (3) și art. 21 alin. (4) lit.c) din același act normativ.

- **.X. lei** – cheltuieli înregistrate în lunile octombrie – decembrie 2015, necorelate cu producția neterminată 331-711 la valoarea întregului cost de producție. Societatea susține că în procesul de producție cheltuielile directe și o parte a celor indirecte formează costul stocurilor de produse finite și producție neterminată, celelalte cheltuieli pentru care nu se poate stabili o relație directă cu veniturile, momentul de recunoaștere este cel al efectuării acestora, în contabilitatea societății nefiind înregistrate cheltuieli recunoscute la momentul

efectuării acestora fără a mai fi trecute concomitent prin debitul contului 331 „Producția în curs de execuție”.

- **.X. lei** – cheltuieli cu servicii avocațiale, drepturi salariale din anii precedenți. Societatea susține că organele de inspecție fiscală au sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Cât privește cheltuielile cu amenzile și penalitățile (în sumă de .X. lei), societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu probează cu documente justificative dacă amenzile și penalitățile sunt datorate autorităților române sau nu.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./06.04.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru contribuabili mijlocii, au constatat următoarele:

Urmare inspecției fiscale efectuate, pierderea fiscală declarată de societate în cuantum de .X. lei, a fost diminuată de organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei, având următoarea componentă:

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu cazarea pentru care unitatea verificată nu a justificat cu documente ce persoane au fost cazate, precum și mese servite pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice acordarea acestora în favoarea partenerilor de afaceri, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu utilități (energie electrică, apă, gaze naturale) pentru locații care nu sunt utilizate în scopul activității economice (apartamente în Fetesti și un apartament în București), nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu carburanți, piese de schimb, manopera și reparații autoturisme pentru care societatea nu a justificat cu foi de parcurs folosirea doar în scopul desfășurării activității economice, nedeductibile conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe prevăzute la art. 24 alin.(11¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu servicii juridice și avocațiale pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice utilizarea acestora în scopul realizării activității economice, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

► .X. lei reprezintă cheltuieli cu drepturi salariale (în natură) aferente anilor 2013 și 2014, care nu au fost acordate salariaților, eronat înregistrate în costurile

anului 2015, respectiv in contul contabil 6588"Alte cheltuieli de exploatare", contrar prevederilor din O.M.F.P. nr. 3055/2009, respectiv, pct.42 din Secțiunea 7 Principii Contabile Generale și pct. 63 din Secțiunea 8 Reguli de evaluare;

►.X. lei cheltuieli inregistrate in contul contabil 6581"Cheltuieli cu amenzi si penalitati" reprezentand contravaloare create neincasate de la .X. SCA, considerate eronat deductibile fiscal de catre societate. Urmare verificarii efectuate a rezultat ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal intrucat societatea pentru acest client neincasat nu a constituit provizion aferent, conform prevederilor art.22 alin. (1) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

►.X. lei reprezinta cheltuieli descarcare productie in curs de executie fara documente justificative.

Astfel, la luna decembrie 2015, societatea inregistreaza productie in curs de executie in cuantum de .X. lei (sold final debitor al contului contabil 331 "Productie in curs de executie"), conform celor doua liste de inventar prezentate, respectiv:

a) o lista de inventariere in valoare de .X. lei pentru urmatoarele culturi:

- Grâu in valoare de .X. lei;
- Orz in valoare de .X. lei;
- Ogor in valoare de .X. lei

b) si o a doua lista de inventariere in valoare de .X. lei pentru urmatoarele culturi:

- orzoaica in valoare de .X. lei;
- vita de vie in valoare de .X. lei;
- livada in valoare de .X. lei

Astfel, la luna decembrie 2015 societatea a inregistrat descarcarea productiei in curs de executie prin rulajul creditor al contului contabil 331, astfel incat sa rezulte soldul final aferent inventarierii.

Totodata, in anul 2015 au fost evidentiata cheltuieli aferente culturilor de grâu, orz consum, porumb, floarea soarelui, rapita, soia si a fost inregistrata o productie medie la hectar inferioara productiei medii la hectar a zonei comunicata de Directia pentru Agricultura a jud. .X. (adresa nr. .X./25.03.2016).

Astfel, organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli inregistrate in contabilitate care nu au in contrapartida si venituri aferente, ce au fost descarcate din gestiune prin inventarierea productiei in curs de executie, rezultând ca, in mod eronat a fost descarcata productia in curs de executie cu suma de .X. lei, intrucat nu au fost prezentate documente justificative, drept pentru care, la control, in baza art. 21 alin. (4) lit.c) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 41 si 42 din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit nedeductibilitatea acesteia, fiind astfel diminuata pierderea fiscala calculata de societate.

►.X. lei reprezinta venituri conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile la zi si, avand in vedere urmatoarele constatari:

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada octombrie – decembrie 2015, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă producția în curs de execuție în totalitate, respectiv deși au fost înregistrate cheltuieli aferente producției acestea nu au fost evidențiate, în corespondență, și în contul de venituri aferente producției în curs, respectiv articolul contabil 331 = 711.

Astfel, la control, au fost repuse venituri în suma de .X. lei, conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările la zi și prevederilor din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, respectiv:

“154 - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

256 - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331)."

În concluzie, pentru anul 2015, față de pierderea fiscală declarată de contestatară în cuantum de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit pierdere fiscală în suma de .X. lei, rezultând diminuarea pierderii cu suma de .X. lei, pen-

tru care a fost emisă Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016.

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

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia *”sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile art. 65 alin. (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, îi revine organului fiscal care are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Conform prevederilor art.352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”

Astfel, întrucât inspecția fiscală a început la data de 29.03.2016, data înregistrării în Registrul unic de control la poziția .X., legea aplicabilă este Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Același act normativ se aplică și în cazul procedurii de soluționare a contestației, întrucât contestația a fost depusă la data de 17.05.2016, deci sub imperiul noii legi, procedura aplicabilă este cea reglementată de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara se află în eroare atunci când invocă art.65 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ abrogat la data efectuării inspecției fiscale și, respectiv a soluționării contestației.

Potrivit noii legi, sarcina probei este reglementată de art.73 care stipulează:

„(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.

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

Din interpretarea textului de lege, se reține că 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, pentru declarațiile depuse la organul fiscal, în speță pentru pierderea fiscală declarată, contribuabilul avea obligația să prezinte documente justificative care au condus la înregistrările

contabile efectuate așa cum prevede art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, susținerea contestatarii, potrivit căreia „organele de inspecție fiscală nu probează cu facturi, note contabile, registrul jurnal, etc., care să justifice diminuarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum am arătat, justificarea cu documente a declarațiilor înregistrate la organele fiscale aparține contribuabilului.

Potrivit alin. 2 al art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, obligația organelor de inspecție fiscală este aceea de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii. Or, din analiza Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016, contestată, rezultă că aceasta conține atât temeiurile de drept în baza cărora a fost modificată baza de impunere, în sensul diminuării pierderii fiscale, cât și motivele de fapt care au avut la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./06.04.2016, fiind respectate astfel prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 3706/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale".

Întrucât nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de ordin procedural, se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

A. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând cheltuielile cu care a fost diminuată pierderea fiscală, respectiv veniturile cu care a fost reîntregită pierderea fiscală declarată de societate, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect a fost diminuată pierderea fiscală de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație decât cea constatată prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza actului administrativ fiscal contestat.

In fapt, urmare inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au constat că la luna decembrie 2015, **.X. S.R.L.** a înregistrat producție în curs de executie în cuantum de .X. lei (sold final debitor al contului contabil 331 "*Productie in curs de executie*"), pentru care a prezentat doua liste de inventar, respectiv o lista de inventariere în valoare de .X. lei culturi de grâu, orz și ogor și o lista de inventariere pentru culturi de orzoaica, vita de vie și livada.

Astfel, la luna decembrie 2015 societatea a înregistrat descarcarea producției în curs de execuție prin rulajul creditor al contului contabil 331, astfel încât să rezulte soldul final aferent inventarierii.

Totodată, în anul 2015 au fost evidențiate cheltuielile aferente culturilor de grâu, orz consum, porumb, floarea soarelui, rapita, soia și a fost înregistrată o producție medie la hectar inferioară producției medii la hectar a zonei comunicată de Direcția pentru Agricultură a jud. .X. (adresa nr. .X./25.03.2016).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au în contrapartidă și venituri aferente, ce au fost descarcate din gestiune prin inventarierea producției în curs de execuție, rezultând că, în mod eronat a fost descarcată producția în curs de execuție cu suma de .X. lei, întrucât nu au fost prezentate documente justificative, drept pentru care, la control, în baza art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.41 și pct.42 din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit nedeductibilitatea acestora, fiind astfel diminuată pierderea fiscală calculată de societate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă venituri conform prevederilor art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și întrucât pentru perioada octombrie – decembrie 2015, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă producția în curs de execuție în totalitate, respectiv deși au fost înregistrate cheltuielile aferente producției, acestea nu au fost evidențiate, în corespondență, și în contul de venituri aferente producției în curs, respectiv articolul contabil 331 = 711, cu ocazia inspecției fiscale au fost repuse venituri în suma de .X. lei, conform prevederilor art.19, anterior invocat, și prevederilor din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, respectiv pct.154 și 256.

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

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

iar în conformitate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Din prevederile legale invocate se retine ca 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 stabilirea profitului impozabil veniturile și cheltuielile care se iau în calcul 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.

De asemenea, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 21 alin. (4) lit. c din același act normativ, potrivit cărora:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

și cele ale O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile conforme cu directivele europene, respectiv:

“154 - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

256 - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea

stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331)."

Din documentele aflate la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organul de soluționare a contestației a reținut că în luna decembrie 2015, **.X. S.R.L.** a înregistrat producție în curs de execuție în cuantum de .X. lei, în baza a doua liste de inventar, respectiv:

a) o lista de inventariere în valoare de .X. lei pentru următoarele culturi:

- Grâu în valoare de .X. lei;

- Orz în valoare de .X. lei;

- Ogor în valoare de .X. lei

b) și o a doua lista de inventariere în valoare de .X. lei pentru următoarele culturi:

- orzoaica în valoare de .X. lei;

- vita de vie în valoare de .X. lei;

- livada în valoare de .X. lei

Astfel, societatea a înregistrat descarcarea producției în curs de execuție prin rulajul creditor al contului contabil 331, astfel încât să rezulte soldul final aferent inventarierii.

Totodată, în anul 2015 au fost evidențiate cheltuieli aferente culturilor de grâu, orz consum, porumb, floarea soarelui, rapita, soia și a fost înregistrată o producție medie la hectar inferioară producției medii la hectar a zonei comunicată de Direcția pentru Agricultură a jud. .X. (adresa nr. .X./25.03.2016).

Astfel, întrucât societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia contestației documente justificative care să justifice lipsa în gestiune, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au în contrapartidă și venituri aferente.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia *“organele de inspecție fiscală au efectuat o estimare a cheltuielilor care nu au legătură cu realitatea, în sensul că nu s-a ținut cont de procesele verbale de calamitate din perioada iarna - primăvara anului 2015, când a fost înregistrat exces mare de umiditate care a condus la diminuarea producțiilor agricole și nici de Procesele verbale de constatare a pagubelor provocate de secetă”*, organul de soluționare a contestației reține, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, că desi in timpul controlului au fost prezentate procese verbale de calamitate si procese verbale de constatare a pagubelor produse de seceta, nu au fost luate in considerare intrucat acestea nu au fost inregistrate in contabilitate, descarcarea productiei in curs de executie efectuându-se in baza inventarierii efectuate la luna decembrie, deci societatea insasi nu a tinut cont de aceste procese verbale.

De asemenea, se reține că, întrucât pentru perioada octombrie – decembrie 2015, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă producția în curs de executie în totalitate, respectiv desi au fost înregistrate cheltuieli aferente producției acestea nu au fost evidențiate, în corespondența, și în contul de venituri aferente producției în curs, așa cum s-a reținut la situația de fapt și având prevederilor art. 19 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor Contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct.154 și 256, în mod corect organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă venituri impozabile, fiind astfel întregită pierderea fiscală.

Prin urmare, față de cele de mai sus, argumentele și documentele depuse de societate în susținerea cauzei în speță nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei și în consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 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. S.R.L.** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016 pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate, cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea nu înțelege sa aducă argumente și sa invoce temeuri de drept în sustinerea propriei cauze.

În fapt, urmare inspectiei fiscale efectuate la **.X. S.R.L.**, organele de inspectie fiscal au diminuat pierderea fiscală declarată de societatea cu suma de **.X. lei**, ca urmare a stabilirii ca nedeductibile a următoarelor cheltuieli:

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu cazarea pentru care societatea nu a justificat cu documente ce persoane au fost cazate, precum si mese servite pentru care nu au fost prezentate documente care sa justifice acordarea acestora in favoarea partenerilor de afaceri, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu utilitati (energie electrica, apa, gaze naturale) pentru locatii care nu sunt utilizate in scopul activitatii economice (apartamente in Fetesti si un apartament in Bucuresti), nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu carburanti, piese de schimb, manopera si reparatii autoturisme pentru care societatea nu a justificat cu foi de parcurs folosirea doar in scopul desfasurarii activitatii economice, nedeductibile conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe prevazute la art. 24 alin.(11¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu servicii juridice si avocaticale pentru care societatea nu a prezentat documente care sa justifice utilizarea acestora in scopul realizarii activitatii economice, nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

▶ **.X. lei** - cheltuieli cu drepturi salariale (in natura) aferente anilor 2013 si 2014, care nu au fost acordate salariatilor, eronat inregistrate in costurile anului 2015, respectiv in contul contabil 6588 "Alte cheltuieli de exploatare", contrar prevederilor din O.M.F.P. nr. 3055/2009;

▶ **.X. lei** cheltuieli inregistrate in contul contabil 6581 "Cheltuieli cu amenzi si penalitati" reprezentand contravaloare create neincasate de la **.X. SCA**, considerate eronat deductibile fiscal de catre societate, intrucat societatea pentru acest client neincasat nu a constituit provizion aferent, conform prevederilor art.22 alin. (1) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deși prin contestatia formulata **.X. S.R.L.**, contesta cuantumul total al cheltuielilor nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală, în ceea ce privește cheltuielile enumerate anterior nu aduce argumente și nu invoca temeiuri de drept în sustinerea propriei cauze.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

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

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

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

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

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

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

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

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

„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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 contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. S.R.L. deși contestă întregul quantum al impozitului pe profit stabilit prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept pentru cheltuielile cu care a fost diminuată pierderea fiscală, enumerate la situația de fapt.

În ceea ce privește argumentul invocat în susținerea cheltuielilor cu serviciile avocațiale în sumă de .X. și cheltuielile cu salariile în sumă de .X. lei, respectiv că *”sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, în conformitate cu prevederile art. 65 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, îi revine organului fiscal care are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*, acesta nu poate fi reținut din considerentele prezentate la pct. A din prezentul capitol.

Prin urmare, 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 O.P.A.N.A.F. nr.3174/2015 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. S.R.L.** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016 pentru acest capăt de cerere.

3. În ceea ce privește contestația formulată de .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./06.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./06.04.2016, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit și .X. lei TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin decizia de

impunere contestată au fost stabilite obligații suplimentare de plată în cuantum de până la 5 milioane de lei, iar contestatara nu are calitatea de mare contribuabil la data formulării contestației.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la **.X. S.R.L.**, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. F-.X./06.04.2016, prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de .X. lei, reprezentând .X. lei impozit pe profit și .X. lei TVA.

Prin contestație, societatea solicită anularea **Deciziei de impunere nr. F-.X./06.04.2016.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 alin.2 lit.a și alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, stipulează:

“(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;(...)

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare; (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competență de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere prin care au fost stabilite impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesoriile acestora în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare.

Totodată, pct.5.7 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“5.7. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte

administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât obligațiile fiscale stabilite în sarcina .X. S.R.L. prin **Decizia de impunere nr. F-.X./06.04.2016 sunt în quantum de până în 5 milioane lei, iar societatea nu are calitatea de mare contribuabil**, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a deciziei de impune în cauză, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale regionale ale finanțelor publice în a cărei rază teritorială își are domiciliul fiscal .X. S.R.L.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi remisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat în vederea transmiterii spre competență soluționare, organului de soluționare competent.

Pentru cele reținute și conform temeiurilor legale invocate in prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. – **în insolvență** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016, emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației pentru contribuabili mijlocii - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.04.2016, pentru suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. S.R.L. – **în insolvență** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-.X./06.04.2016, emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației pentru contribuabili mijlocii - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./06.04.2016, pentru suma de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X. S.R.L. – **în insolvență** împotriva **Deciziei de impunere nr. F-.X./06.04.2016** și remiterea acesteia organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, în vederea transmiterii, spre competență soluționare, structurii

specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X..

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**