



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
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/2020
privind soluționarea contestației formulate de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice , prin adresa nr.**000/2019**, cu privire la contestația formulată de **X**, cod unic de înregistrare **00000000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. **J00/000/0000**, prin Cabinet Avocat **Y**, conform împuternicirii avocațiale seria **00 nr.000/2019**, anexată în original la dosarul cauzei.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , respectiv suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- | | |
|-----------------------------|----------------|
| - impozit pe profit | 000 lei |
| - taxă pe valoarea adăugată | 000 lei |

Prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate, au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, având în vedere următoarele:

- societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru suma de **000 lei**, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost în folosul operațiunilor taxabile;

- societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere, prin deconturile de TVA depuse, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, motiv pentru care acest drept i-a fost acordat de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere contestația formulată de societate pentru suma de **000 lei**, aferentă unor deficiențe constatate de organele de inspecție fiscală și incluse în suma de **000 lei**, precum și aspectele menționate, Direcția de Soluționare a Contestațiilor urmează să se investească cu soluționarea pe fond a contestației formulate în ceea ce privește taxa valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , la data de **00.00.2019**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, 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 **00.00.2019**, data primirii de către societatea contestatară a Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .

De asemenea, **X** contestă și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019**, pentru suma de **000 lei**.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019** a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , la data de **00.00.2019**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, 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 **00.00.2019**, data primirii de către societatea contestatară a documentului administrativ – fiscal în cauză, conform mențiunii olografe de pe copia documentului existent la dosarul cauzei.

Totodată, societatea contestă și deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și nr.**000/2019**.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 art. și 272 alin.5 lit.a și lit.d 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**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2019, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , X susține următoarele :

X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. **000/2019**, respectiv pentru:

- cheltuielile în sumă de **000 lei** (**000 lei** pentru anul 2017 + **000 lei** pentru anul 2018) reprezentând costuri de achiziție bunuri și servicii pentru investițiile de la Centrul de Date Informatice C, susținând că bunurile respective fiind active fixe neamortizabile, cu funcționare independentă;

- cheltuielile în sumă de **000 lei**, susținând că sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății, fiind astfel deductibile;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** (aferebazei de **000 lei**), ca fiind taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

- cheltuielile în sumă de **000 lei** (**000 lei** + **000 lei**), susținând că sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății, fiind astfel deductibile și nu realizate în favoarea asociaților;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, ca fiind taxa pe valoarea adăugată deductibile;

- societatea solicită recalcularea impozitului pe profit în sumă de **000 lei**, urmare a ajustării de către organul fiscal a pierderii fiscale înregistrate de societate, susținând totodată că nu datorează diferența de plată a impozitului pe profit în sumă de **000 lei**;

- societatea solicită anularea tuturor deciziilor fiscale subsecvente Deciziei contestate, anume:

→ Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**;

→ Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**;

→ Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**;

→ Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2019**.

În subsidiar, societatea solicită constatarea faptului că suma de **000 lei** reținută de organul fiscal ca fiind cheltuială deductibilă (**000 lei** pentru anul 2017 + **000 lei** pentru anul 2018) urmare a amortizării fiscale a investițiilor de la Centrul de Date Informatice C a fost eronat calculată de organul fiscal.

Concret, **X** aduce următoarele argumente:

Referitor la impozitul pe profit:

1.1. Echipamente tehnologice pentru Centrul de Date Informa:

X menționează că a dedus cheltuieli în sumă de **000 lei**, reprezentând contravaloarea echipamentelor tehnologice și periferice corespondente achiziționate pentru crearea Centrului de Date.

Totodată, societatea susține că echipamentele tehnologice pentru computere și echipamentele periferice ale acestora reprezintă bunuri de sine stătătoare, independente prin structură, generând și permițând în egală măsură o funcționalitate independentă.

Prin urmare, societatea apreciază că aceste echipamente nu reprezintă mijloace fixe amortizabile, întrucât nu sunt îndeplinite cumulativ toate condițiile prevăzute de art.28 alin.(2) din Codul Fiscal, și anume acestea nu au „o durată normală de utilizare mai mare de un an”, ci dimpotrivă, au un regim de funcționare special, cu o funcționare continuă și fără oprire, care trebuie să îndeplinească constant cel mai înalt nivel de calitate și acuratețe.

În altă ordine de idei, societatea susține că, chiar și în eventualitatea în care cheltuielile vizate ar fi fost amortizabile, prin aplicarea mecanismului amortizării accelerate, modul în care organul de control a redat această amortizare, este vădit eronat, prezentând cu titlu de exemplificare următoarele:

→ suma de **000 lei**, reprezentând contravaloarea serviciilor de găzduire servere, consultanță și programare, despre care societatea susține că nu vizează Centrul de Date, astfel că nu s-ar supune amortizării;

→ suma de **000 lei**, despre care societatea susține că a fost cuprinsă de două ori, atât la poziția 50/anexa 6A, cât și la poziția 46, fiind astfel dublată nejustificat la calculul amortizării;

→ au fost supuse amortizării sume înscrise atât în facturile proforme, cât și în facturile finale, fapt ce a condus la o majorare artificială și nejustificată a sumei supuse amortizării cu valoarea de **000 lei** (pozițiile 6, 15, 44/anexa 6A);

→ la factura nr.**000/2017** emisă de **B** în valoare de **000 lei**, societatea susține că organul de control recunoaște ca fiind cheltuială deductibilă suma de **000 lei** (preț de achiziție) aferentă vânzărilor de echipamente efectuate în anul 2018 și înregistrează ca fiind cheltuială nedeductibilă suma de **000 lei**, fără a ține cont de vânzările de echipamente derulate în anul 2017;

→ suma de **000 lei**, despre care societatea susține că a fost considerată nedeductibilă și supusă amortizării, deși echipamentele respective nu se află în patrimoniul societății, fiind vândute.

Mai mult, societatea susține că, chiar dacă s-ar amortiza echipamentele achiziționate în anul 2018, perioada de amortizare a acestora ar fi de 2 ani, în conformitate cu prevederile art.28 alin.(12) lit.c) din Codul fiscal, ci nu de 3 ani cum a reținut organul de control.

1.2. Cheltuieli de deplasare/servicii de turism și taxa pe valoarea adăugată aferentă:

X menționează că a înregistrat ca deductibile următoarele cheltuieli de deplasare:

→ cheltuieli în sumă de **000 lei** - reprezentând servicii turistice pentru **1** și **2**;

→ cheltuieli în sumă de **000 lei** - reprezentând servicii turistice efectuate în SUA de administratorul societății;

→ cheltuieli în sumă de **000 lei** - reprezentând servicii turistice pentru **1**

De asemenea, a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, respectiv în sumă de **000 lei**, aferentă achizițiilor mai susmenționate.

Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată aferentă, societatea susține că **3** nu a vizitat niciodată SUA, nici în interes personal și nici în interes de serviciu și nici nu a deținut vreodată o viză valabilă pentru SUA, în realitate aceste cheltuieli au fost efectuate cu partenerii de afaceri ai societății, cu scopul obținerii unor contracte comerciale generatoare de venituri și de profit pentru societate.

Referitor la suma de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată aferentă, societatea susține că această sumă (rezultate din cele două facturi fiscale care însumează **000 lei**, respectiv factura seria **000/2018 - 000 lei** și factura seria **000/2018 - 000 lei**) reprezintă costuri cu dezvoltarea afacerii, derivate din cazarea specialiștilor IT la societatea **C** la momentul construirii Centrului de Date, ci nu în favoarea împuternicitei **4**, cum a concluzionat organul de control.

Prin urmare, societatea susține că sumele de **000 lei** și **000 lei**, au fost în realitate destinate obținerii de venituri, prin asigurarea și încheierea anumitor contracte care au pus bazele dezvoltării Centrului de Date.

1.3. Cheltuieli aferente serviciilor de chirie și amenajare spațiu din București și mentenanță spațiu din T și taxa pe valoarea adăugată aferentă:

X menționează că și-a asumat luarea în chirie a unui spațiu în București, ocazionând cheltuieli de **000 lei** și amenajarea unui spațiu deja deținut (prin închiriere) în T, ocazionând cheltuieli de **000 lei**, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în valoare totală de **000 lei**, cu scopul desfășurării unui proiect pilot, în scop de testare și îmbunătățire a serviciilor și echipamentelor societății, înaintea derulării unor proiecte investiționale cu grad ridicat de risc.

► Referitor la suma de **000 lei**, aferentă proiectului pilot din T, societatea menționează că la T a fost montată și pusă în funcțiune o stație pilot prin care au fost testate și verificate anumite echipamente, aplicații de

rulare, procesoare grafice, procesoare de calcul iar suma menționată mai sus reprezintă cheltuieli cu utilizarea efectivă a spațiului închiriat, cu paza aparaturii tehnologice, costul de electricitate, precum și cu anumite servicii adiționale.

De asemenea, societatea susține că era obligatorie studierea hardware-ului/pieselor de calculator (procesoare, plăci grafice, unități de stocare) care urmau a fi folosite în crearea Centrului de Date, întrucât acestea trebuiau să îndeplinească anumite condiții de funcționare optimă (temperatura la care rulează cel mai bine, parametrii maximi atinși în cazul suprasolicitării/overclock, rata de eșec a pieselor), astfel că toate cheltuielile făcute au fost strict legate de activitatea economică a societății, îmbunătățind performanțele și serviciile prestate.

Societatea mai susține că, deoarece construcția efectivă urma să fie stabilită în județul C, activitatea efectiv prestată la T a fost realizată pe baza Contractului de Prestări Servicii pentru Activități de Informatică nr. **000/2017**, încheiat între societatea contestatară și D, pentru justificarea cărora societatea afirmă că deține documente justificative.

Mai mult, contestatară susține că proiectul pilot din T s-a concretizat în creșterea cifrei de afaceri și a portofoliului de servicii care a fost esențial în încheierea de contracte cu partenerii de afaceri.

► Referitor la suma de **000 lei**, aferentă chiriei și amenajării spațiului din București, prin contractul de subînchiriere nr. **0002017**, societatea susține că scopul închirierii a fost dezvoltarea unor rețele de colaborare profesională cu importante firme și parteneri de afaceri, o parte din întâlniri, prezentări și negocieri fiind realizate în respectivul imobil.

Astfel, societatea menționează că activitatea în imobilul din București a implicat operațiuni de pregătire a acestor întâlniri și prezentări și de secretariat, activitatea de bază a societății nefiind derulată în acest imobil.

De asemenea, societatea susține că a preferat această alternativă având în vedere că în absența închirierii unui spațiu, costurile de deplasare în interesul societății ar fi fost mult mai mari (bilete de avion, cazări la hotel, închirieri săli de conferințe), deoarece vizitele și întâlnirile cu partenerii de afaceri din București aveau loc săptămânal, de câteva ori pe săptămână.

În ceea ce privește argumentul organului de control, conform căruia nu există un punct de lucru declarat la București, societatea precizează că nu există niciun temei legal sau obligație de a crea puncte de lucru pentru negocierea unor contracte și sedimentarea unor relații de business.

► Referitor la neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, aferentă serviciilor facturate în baza contractului nr. **000/2017** de către D și chiria facturată în baza contractului de subînchiriere nr. **000/2017**, pe considerentul că societatea nu a prezentat

documente care să dovedească prestarea efectivă a acestora și modul de calcul al prestației.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea invocă, în plus față de argumentele prezentate mai sus, jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene și cea a instanțelor naționale, potrivit cărora pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este suficientă dovedirea intenției de a realiza operațiuni taxabile, nefiind necesară atingerea unui anumit rezultat, indicând în acest sens cauzele C-396/98, C-37/95, C-110/94 și C-268/83, precum și Deciziile civile **0000/2015**, **0000/2015** și **0000/2015**, pronunțate de Curtea de Apel ca instanță de recurs.

1.4. Venituri neînregistrate:

X precizează că organele de inspecție fiscală au constatat venituri neînregistrate în valoare totală de **000 lei**.

Față de această constatare, societatea susține că, având în vedere că toate tranzacțiile derulate au fost efectuate cu entități străine, prin transfer inter-banking, unele bănci din străinătate au perceput anumite comisioane de transfer, care nu au fost înregistrate în extrasul de cont al băncii din România, înscrierile contabile fiind făcute inițial fără a se ține cont de această cheltuială, societatea apreciind astfel că această sumă nu reprezintă un venit nedeclarat, așa cum au interpretat organele de inspecție fiscală, ci un cost deductibil neînregistrat.

În concluzie, societatea precizează că starea de fapt descrisă mai sus se coroborează cu prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal, iar comisioanele achitate către bănci în sumă de **000 lei** trebuie să fie considerate cheltuieli deductibile și nu venituri suplimentare.

Față de argumentele expuse prin contestație, **X** solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată cu consecința anulării în parte a Deciziei de impunere nr. **000/2019**.

II. A. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019., încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2019, au fost constatate următoarele:

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, pentru perioada **00.00.2014-00.00.2018**, stabilind suplimentar impozit pe profit în sumă de **000 lei** și la recalcularea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada **00.00.2017-00.00.2018**, stabilind suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, având în vedere următoarele aspecte:

1. Societatea a înregistrat în anii 2017 - 2018, în conturile de cheltuieli, respectiv în conturile 601 „cheltuieli cu materii prime”, 6021

„cheltuieli cu materiale auxiliare”, 603 „cheltuieli cu obiecte de inventar” și 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, achiziții de bunuri și servicii care constau în echipamente tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora care sunt necesare creării unui centru de date informatice numit „Z”, în sumă totală de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri și servicii reprezintă investiții la Centru „Z”, care sunt mijloace fixe amortizabile și nu funcționează independent pentru a fi considerate de sine stătătoare, iar cheltuielile deductibile la stabilirea profitului impozibil/rezultatul fiscal sunt cele cu amortizarea fiscală, potrivit art.28 alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli totale în sumă de **000 lei**, societatea beneficiind de deducerea cheltuielilor cu amortizarea în sumă de **000 lei**.

2. Societatea a înregistrat în conturile 625 „cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”, 612 „cheltuieli cu redevențe, locațiile de gestiune și chiriile” și 628 „alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, facturi de la diverși furnizori ce constau în:

► Servicii de deplasare, turistice, cazare și licitație în sumă totală de **000 lei**, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că acestea sunt cheltuieli deductibile prevăzute de legislația în vigoare și că au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

► Chirie și amenajarea spațiului din București în sumă totală de **000 lei**, care sunt înregistrate în contul 612 și mentenanța spațiului din T în sumă totală de **000 lei**, care sunt înregistrate în contul 628, pentru care societatea a dedus și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat aceste cheltuieli privind implementarea unui proiect de investiții - experimental în vederea construirii unui Centru de Date în localitatea București și implementarea unui proiect Test de prima Fază în localitatea T.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea nu are declarat la organul fiscal competent punct de lucru pentru aceste proiecte din localitățile menționate mai sus și nici nu a prezentat autorizații de construcții și nu a realizat venituri impozabile ca urmare a cheltuielilor efectuate pentru implementarea acestor proiecte de investiții.

3. În anul 2018 societatea a înregistrat în contul 625 „cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, facturi de la diverși furnizori care reprezintă achiziția de servicii turistice în sumă totală de **000 lei**, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru justificarea cărora societatea a prezentat facturi din care rezultat că beneficiarul serviciului turistic a fost 1, persoană care nu are calitatea de angajat în societate.

4. În perioada 2016-2018, urmare a verificării modului în care societatea a înregistrat în Jurnalele de vânzări facturile emise către diverși clienți, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt diferențe față de

sumele înscrise în facturi și cele înregistrate în evidența contabilă. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat venituri neînregistrate în sumă de **000 lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au identificat factura nr.**000/2018**, în valoare de **000 lei**, care nu a fost înregistrată în evidența contabilă, din omisiune, aceasta regăsindu-se arhivată la dosarul cu documente contabile ale lunii 00 2018.

II. B. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, în temeiul art.98 lit.c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. **000/2019**, respectiv pentru impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, au calculat penalități de nedeclarare în cuantum de **000 lei**.

Documentul prin care s-a individualizat suma de plată îl reprezintă Decizia de impunere nr. **000/2019**.

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 rețin următoarele:

A. Referitor la Decizia de impunere nr. 000/2019

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe dacă achizițiile de echipamente tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora, efectuate în vederea creării unui centru de date informatice, reprezintă cheltuieli directe, deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, astfel cum au fost înregistrate de **X**, în condițiile în care, din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli se recuperează prin deducerea amortizării.

În fapt, în anii 2017 și 2018, societatea a înregistrat suma totală de **000 lei (000 lei** aferent anului 2017 și **000 lei** aferent anului 2018) în conturile 601 "cheltuieli cu materii prime", 6021 "cheltuieli cu materiale auxiliare", 603 "cheltuieli cu obiectele de inventar" și 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii care constau

în echipamente tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora, necesare creării centrului de date informatice "Z".

Aceste cheltuieli au fost considerate de societate deductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri și servicii reprezintă investiții la centrul de date informatice "Z", respectiv mijloace fixe amortizabile, care nu funcționează independent pentru a fi considerate de sine strătătoare, iar cheltuielile deductibile la stabilirea rezultatului fiscal sunt cele cu amortizarea fiscală, potrivit art.28 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru stabilirea cheltuielilor deductibile din punct de vedere fiscal, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste mijloace fixe sunt cuprinse în Catalogul mijloaceleor fixe în grupa 2.2.9 "Calculatoare electronice și echipamente periferice", cu o durată de amortizare cuprinsă între 2 – 4 ani, pentru care s-a aplicat media aritmetică, rezultând o durată de amortizare de 3 ani.

În ceea ce privește regimul de amortizare, s-a constatat că în cazul echipamentelor tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora se aplică metoda de amortizare conform prevederilor art.28 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiind calculată astfel:

- în primul an de amortizare 50% din valoarea fiscală de la data intrării mijlocului fix în patrimoniul societății,

- pentru următorii doi ani de utilizare, prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia, respectiv metoda liniară

Modul de stabilire a cheltuielilor deductibile cu amortizarea pentru primul an (50% din valoarea bunurilor și serviciilor care compun mijlocul fix) este prezentat în Anexa nr.6A la raportul de inspecție fiscală.

Urmare calculului privind amortizarea accelerată, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu amortizarea, deductibile la stabilirea rezultatului fiscal, în sumă de **000 lei**, din care suma de **000 lei** este aferentă perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv anilor 2017 și 2018, iar diferența în sumă de **000 lei** este aferentă anului 2019, sumă pentru care s-a constatat că va fi contabilizată de societate în perioada următoare, în contul cheltuielilor cu amortizarea.

În Anexa nr.7A la raportul de inspecție fiscală au fost determinate cheltuielile deductibile cu amortizarea pentru ultimii doi ani, rezultând cheltuieli cu amortizarea, deductibile la stabilirea rezultatului fiscal, în sumă de **000 lei**, din care suma de **000 lei** este aferentă perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv anului 2018, iar diferența în sumă de **000 lei** este aferentă perioadei 2019 – 2021, sumă pentru care s-a constatat că va fi

contabilizată de societate în perioada următoare, în contul cheltuielilor cu amortizarea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.25 alin.(3) lit.i și art.28 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anilor 2017 și 2018, stabilind:

- cheltuieli nedeductibile în sumă de **000 lei (000 lei** aferent anului 2017 și **000 lei** aferent anului 2018) reprezentând achiziții de bunuri și servicii, înregistrate de societate în categoria cheltuielilor directe, pentru investițiile de la centrul de date informatice "Z", care reprezintă mijloace fixe amortizabile și care nu funcționează independent;

- cheltuieli cu amortizarea fiscală, deductibile la stabilirea rezultatului fiscal, în sumă de **000 lei (000 lei** aferent anului 2017 și **000 lei** aferente anului 2018).

În drept, art.7 pct.21 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

21. mijloc fix - orice imobilizare corporală, care este deținută pentru a fi utilizată în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terților sau în scopuri administrative, dacă are o durată normală de utilizare mai mare de un an și o valoare egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului”.

Totodată, potrivit art.25 alin.(1) și alin.(3) lit.i din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice [...].

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28.”,

iar în conformitate cu art.28 din același act normativ:

”(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea 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 egală sau 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.

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

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

(8) 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. [...].”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, prin mijloc fix amortizabil înțelegându-se orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului la data intrării în patrimoniul contribuabilului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în anii 2017 și 2018, **X** a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii care constau în echipamente tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora, necesare creării centrului de date informatice "Z", în sumă de **000 lei**, considerate deductibile la stabilirea rezultatului fiscal, însă urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții reprezintă investiții la centrul de date informatice "Z", respectiv mijloace fixe amortizabile, aceste cheltuieli urmând a fi recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Având în vedere că pentru a considera orice imobilizare corporală mijloc fix amortizabil trebuie îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute de lege, astfel cu au fost acestea menționate mai sus, se reține că așa cum rezultă din analiza raportului de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste condiții au fost îndeplinite cumulativ, conform prevederilor art.28 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește primele două condiții (deținerea și utilizarea în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului), îndeplinirea acestora nu a fost contestată de societate, contestatarul precizând faptul că cea de a treia condiție (durată normală de utilizare mai mare de un an) nu a fost îndeplinită întrucât "utilizarea continuă a echipamentelor, fără pauză, precum și gradul de acuratețe la care trebuie să funcționeze în mod constant, determină un grad de uzură accelerată față de alte asemenea echipamente, din aceeași categorie, care sunt utilizate în regim normal (mult mai puțin solicitant)", iar "garanția primită pentru o parte din componente este de un an sau mai mică de un an".

Însă, în conformitate cu Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, potrivit acestui catalog, la codul de clasificare 2.2.9, denumirea activelor fixe "Calculatoare electronice și echipamente periferice. Mașini și aparate de casă, control și facturat", durata normală de funcționare este de 2 – 4 ani, deci mai mare de un an, fiind astfel îndeplinită și cea de a treia condiție.

Prin urmare, întrucât așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii care constau în echipamente tehnologice pentru computere și echipamente periferice ale acestora, necesare creării centrului de date informatice "Z", reprezintă investiții, respectiv mijloace fixe amortizabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli curente ale societății, acestea recuperându-se din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent anilor 2017 și 2018, stabilind cheltuieli nedeductibile în sumă de **000 lei (000 lei aferent anului 2017 și 000 lei aferent anului 2018)** reprezentând achiziții de bunuri și servicii, înregistrate de societate în categoria cheltuielilor directe, pentru investițiile de la centrul de date informatice "Z", care reprezintă mijloace fixe amortizabile și care nu funcționează independent.

Totodată, se reține că echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli cu amortizarea fiscală, deductibile la stabilirea rezultatului fiscal, în sumă de **000 lei (000 lei aferent anului 2017 și 000 lei aferente anului 2018)**, fiind utilizată metoda de amortizare accelerată.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că suma de **000 lei** reprezintă contravaloarea serviciilor de găzduire servere, consultanță și programare și nu vizează centru de date, sens în care nu se supune amortizării, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât această sumă nu este cuprinsă în Anexa nr.6A la

raportul de inspecție fiscală, respectiv "Situația privind achiziția de bunuri și servicii pentru centrul **Z** care sunt supuse amortizării accelerate urmare a exprimării punctului de vedere al societății", anexată la dosarul cauzei.

Mai mult, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, respectiv Capitolul VI "Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul", pct.2 "Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilul/plătitorul", organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că *societatea a prezentat un număr de 4 facturi în copie care reprezintă achiziții de servicii găzduire servere, consulting, servicii utilizate în activitatea de programare care au fost considerate de organele de inspecție fiscală mijloace fixe amortizabile. Aveste facturi sunt în valoare totală de 000 lei (valoare de intrare) fiind emise de către E și F. Organele de inspecție fiscală au considerat justificate aceste argumente și cu această valoare s-a diminuat suma supusă amortizării mijloacelor fixe și implicit cheltuiala nedeductibilă.*

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că suma de **000 lei** a fost cuprinsă de două ori atât la poziția 46 cât și la poziția 50 din anexa nr.6A, fiind atribuită atât societății **G**, cât și societății **B**, consecința fiind că această sumă a fost dublată nejustificat la calculul amortizării, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, această sumă a fost înregistrată de către societate atât în luna **00** 2018, cât și în luna **00** 2018. Astfel, conform jurnalelor pentru cumpărări prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, aferent lunii **00** 2018, la poziția nr.4 a fost înregistrată suma de **000 lei** reprezentând achiziție de bunuri, această sumă fiind înregistrată de către societate și în luna **00** 2018, la poziția nr.67.

Totodată, societatea susține că au fost supuse amortizării sume înscrise atât în facturi proforma, cât și în facturile finale, fapt ce a condus la o majorare artificială și nejustificată a sumei supuse amortizării cu valoarea de **000 lei**, însă în susținerea acestor afirmații societatea nu prezintă niciun document din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, astfel că aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Argumentele societății referitoare la faptul că la factura nr.**000/2017** emisă de **B**, în valoare de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au recunoscut ca fiind cheltuială deductibilă suma de **000 lei** (preț de achiziție) aferentă vânzărilor de echipamente efectuate în anul 2018 și stabilesc cheltuială nedeductibilă suma de **000 lei**, fără să țină cont de vânzările de echipamente derulate în anul 2017, supunând astfel amortizării echipamentele vândute în anul 2017 (anexele 5/1-5/5 la contestație), nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât facturile la care societatea

face referire, conform anexelor indicate de contestatară, reprezintă facturi aferente anului 2018 și nu 2017.

Mai mult, la punctul de vedere exprimat de societate, aceasta a prezentat situația vânzărilor de echipamente din anul 2018, astfel că organele de inspecție fiscală nu au mai cuprins această sumă în categoria cheltuielilor supuse amortizării.

Astfel, așa cum rezultă din analiza raportului de inspecție fiscală, respectiv Capitolul VI” Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul”, pct.2 ”Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilul/plătitorul”, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că ”societatea a prezentat un număr de 9 facturi privind achiziția de bunuri (componente IT) care au o valoare de **000 lei**, iar parte din acestea au fost vândute așa cum rezultă din cele 13 facturi prezentate în copie”. Față de acestea organele de inspecție fiscală au constatat că parte din argumentele societății sunt întemeiate și au ținut cont de documentele prezentate, rezultând o valoare de intrare a mijloacelor fixe supuse amortizării în sumă totală de **000 lei**.

Nici argumentele societății referitoare la faptul că în mod nejustificat suma de **000 lei** din care **000 lei** echipamente achiziționate de la **B**, suma de **000 lei** echipamente achiziționate de la **H** și suma de **000 lei** echipamente achiziționate de la **G**, a fost considerată sumă nedeductibilă și supusă amortizării, deși echipamentele respective nu se află în patrimoniul societății, acestea fiind vândute conform facturilor prezentate în anexele 6/1-6/4 la contestație, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia întrucât în susținerea acestor afirmații contestatarul nu a prezentat documente justificative. În anexele la care societatea face referire sunt prezentate facturi de achiziție.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei**.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor înscrise în facturi având ca obiect servicii turistice și cazare, în condițiile în

care **X** nu a prezentat documente nici în timpul controlului, nici în susținerea contestației din care să rezulte că aceste achiziții sunt aferente realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli deductibile în suma de **000 lei**, reprezentând cheltuieli de deplasare, servicii turistice și cazare, astfel:

- suma de **000 lei** a fost înregistrată în baza extrasului de cont, reprezentând plata serviciilor turistice achiziționate în SUA de administratorul societății.

- suma de **000 lei** a fost înregistrată în baza unor facturi emise în anul 2018, reprezentând achiziții de servicii turistice având ca beneficiar pe **1**, persoană care nu are calitatea de angajat al societății.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile fiind încălcate prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.25 alin.4 lit.d din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, la alin.2 lit.e al articolului de lege menționat mai sus, legiuitorul a prevăzut că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și de cazare, în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora.

De asemenea, la art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal, se prevede că sunt nedeductibile:

„e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

Începând cu 01.01.2016, prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare legale au fost preluate de art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice,

inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

De asemenea, prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost preluate de art.25 alin.4 lit.d din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și precizează:

„cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii”

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**, se reține că societatea a înregistrat ca fiind deductibile cheltuieli în sumă de **000 lei**, reprezentând cheltuieli de deplasare, servicii turistice și cazare, astfel:

a. Suma de 000 lei, a fost înregistrată în baza extrasului de cont din care rezultă plata efectuată de administratorul societății pentru o serie de servicii turistice în SUA. Se reține că societatea nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației nu a prezentat documente (ordine de deplasare, facturi, chitanțe) din care să rezulte faptul că aceste cheltuieli au fost realizate pentru obținerea de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice. Mai mult, administratorul societății a precizat verbal, în fața organelor de inspecție fiscală, că respectivele servicii au fost efectuate cu parteneri de afaceri ai societății, în vederea obținerii unor contracte economice, fără însă să prezinte niciun document justificativ din care să rezulte natura cheltuielilor efectuate cu partenerii și care sunt contractele economice încheiate ca urmare a efectuării respectivelor cheltuieli.

Argumentul societății potrivit căruia domnul **3**, având calitatea de administrator, nu avea cum să cheltuiască această sumă, în interes propriu, în timpul unei vizite în SUA întrucât nu deține o viză pentru acest stat, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au constatat faptul că administratorul societății s-a deplasat în SUA, ci doar că acesta a dispus plata din contul bancar al societății, deschis la o bancă situată în România, iar la extrasul de cont nu fost anexate alte documente (facturi, chitanțe, ordine de deplasare) din care să rezulte persoanele care au efectuat deplasarea, calitatea acestora, natura cheltuielilor și dacă acestea au contribuit la realizarea de venituri impozabile, respectiv care au fost colaboratorii sau contractele economice încheiate.

b. Referitor la suma de 000 lei, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** se reține că societatea a înregistrat în anul 2018 cheltuieli reprezentând achiziții de servicii turistice.

Astfel, în susținerea deductibilității cheltuielilor mai susmenționate, societatea a precizat că aceste cheltuieli au constat în cazarea specialiștilor IT la societatea **C** la momentul construirii Centrului de Date, prezentând în susținerea contestației:

- factura nr.**000/2018**, emisă de **I**, în valoare de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, având ca obiect „cazare, restaurant”;

- factura nr. **000/2018**, emisă de **I**, în valoare de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, având ca obiect „cazare, restaurant, minibar, spălătorie”.

Or, din analiza celor două facturi nu rezultă persoanele care au fost cazate, ce legătură au acestea cu activitatea societății, astfel încât să se poată stabili fără echivoc că respectivele cheltuieli au fost efectuate în scopul desfășurării activității.

Mai mult, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora *„Rezultă din aceste texte legale că pentru a admite deductibilitate 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 mare diversitate 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.”

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că suma de **000 lei** nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei**.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor constând în

„chirie și amenajare spațiu București” și „mentenanță spațiu T”, precum și al taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care **X** nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de **000 lei**, astfel:

- suma de **000 lei** a fost înregistrată în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locatiile de gestiune și chiriile”, cu mențiunea „chirie și amenajare spațiu București”;

- suma de **000 lei** a fost înregistrată în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, cu mențiunea „mentenanță spațiu T”.

Totodată, **X** și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** aferentă serviciilor mai susmenționate.

În evidența contabilă, cheltuielile au fost înregistrate astfel:

- suma de **000 lei** reprezentând „chirie și amenajare spațiu din București” a fost evidențiată în contul 612 „cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chirii”;

- suma de **000 lei** reprezentând „mentenanță spațiu T” a fost evidențiată în contul 628 „alte cheltuieli cdfu serviciile prestate de terți”.

Aceste cheltuieli au fost efectuate în vederea implementării unui proiect de investiții experimental pentru realizarea unui centru de date în București, precum și pentru implementarea unui proiect *Test de primă fază* în localitatea T. Mai mult, societatea nu a declarat organelor fiscale competente puncte de lucru pentru proiectele din localitățile menționate, nu a prezentat autorizații de construcții și nici nu a realizat venituri impozabile ca urmare a efectuării cheltuielilor pentru implementarea proiectelor.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile doar cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.297 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate numai dacă acestea au fost destinate unor operațiuni taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de **00.00.2017** a fost încheiat contractul de subînchiriere nr.**000/2017**, între **D**, având calitatea de locatar și **X**, având calitatea de sublocatar, obiectul contractului reprezentându-l „închirierea imobilului situat la adresa: ...”.

Totodată, la data de **00.00.2017**, a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.**00**, între **D**, având calitatea de prestator și **X** având calitatea de beneficiar. Prin contract părțile au convenit următoarele:

- la capitolul II *Obiectul contractului*, pct. 1 este specificat „ Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea de către Prestator în favoarea Beneficiarului a serviciilor de informatică menționate în prezentul contract, denumite pe parcursul contractului „servicii”, „lucrări” sau „programe”, în schimbul achitării de către Beneficiar, Prestatorului a unui preț”.

De asemenea, au fost depuse și o serie de acte adiționale prin care au fost individualizate sumele evidențiate în contabilitate, de exemplu:

- actul adițional nr.**000**, pentru suma de **000 lei**, serviciile prestate fiind: spațiu T aferent lunilor **00, 00, 00 2017**, pază, cost electricitate servicii adiționale **D**;

- actul adițional nr.**000**, pentru suma de **000 lei**, serviciile prestate fiind: spațiu T aferent lunilor **00, 00 2017**, pază, cost electricitate, servicii adiționale **D**;

- actul adițional nr.**000**, pentru suma de **000 lei**, serviciile prestate fiind: spațiu T aferent lunii **00**, pază, cost electricitate, chirie **00**, servicii adiționale **D**.

Prin contestația formulată, **X** precizează că toate cheltuielile au fost strict legate de activitatea economică, îmbunătățind performanțele și serviciile prestate, ceea ce a condus la generarea de noi contracte, concretizate în majorarea profitului înregistrat. De asemenea, derularea proiectului pilot de la T a avut în vedere acumularea know-how-ului necesar înainte de a face investiția, acesta determinând majorarea portofoliului de clienți.

În susținerea afirmațiilor din contestație, societatea nu a înțeles să depună, în afara contractelor și a actelor adiționale menționate, și alte documente din care să rezulte faptul că efectuarea cheltuielilor și deducerea taxei pe valoarea adăugată au fost în folosul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile pentru **X**. Mai mult, societatea nu a făcut dovada că deține puncte de lucru, înregistrate la organele fiscale competente.

Totodată, se reține constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia, prin Nota telefonică din data de **00.00.2018**, reprezentantul societății a declarat că „proiectul din București a fost o tentativă eșuată, iar pentru societate, Bucureștiul reprezintă o gaură, iar proiectul din Tîrgoviște a reprezentat un test de primă fază care nu s-a concretizat în nimic”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în susținerea deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, contestatara nu a prezentat documente din care să rezulte efectuarea, în fapt, a serviciilor menționate în contractele și actele adiționale încheiate, raportat la cele declarate de reprezentantul societății prin nota telefonică mai sus menționată.

De asemenea, **X** avea obligația să probeze cu documente faptul că serviciile au fost prestate, întrucât, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal intangibilitatea acestora și imposibilitatea prefigurării lor cât mai exacte și cât mai fidele, precum și varietatea acestora, s-a impus stabilirea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți, cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al acestor cheltuieli cu serviciile prestate, la calculul profitului impozabil, înscrise în factura primită. Contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care serviciile sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice de aplicare ale acesteia, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

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

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, 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 al.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.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia spațiul închiriat în București a fost destinat desfășurării unor negocieri, iar legea nu prevede pentru aceasta declararea unui punct de lucru, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât **X** nu a depus niciun document din care să rezulte faptul că spațiul închiriat a fost utilizat în scopul activității sale economice. Existența contractului de subînchiriere nr.**000/2017** face dovada faptului că societatea deține în mod legal spațiul, nu și că acesta este folosit pentru realizarea de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Referitor la invocarea de către societate a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și a intenției de a realiza activitate economică, acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut, societatea nu face dovada că operațiunile desfășurate sunt în scopul realizării de operațiuni taxabile,

neavând punte de lucru declarate în localitățile București și T, spații cărora să le fie alocate achizițiile efectuate, societatea neaducând nicio dovadă în sensul materializării intenției de a realiza astfel de operațiuni taxabile.

Mai mult, potrivit art.292 alin.2 lit e din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată „*arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă.*”, cu excepția situației în care în conformitate cu prevederile alin.3 al aceluiași articol, „Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice”. Or, societatea nu face dovadă că posesorul spațiului închiriat și-a exprimat o astfel de opțiune.

În concluzie, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de 840.298 **000 lei**, precum și pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de 159.146 **000 lei**, întrucât societatea nu a făcut dovada utilizării respectivelor servicii în scopul activității economice/realizării de operațiuni taxabile.

În consecință, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a 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 și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere **000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală **000/2019**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei**, precum și pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă **X** datorează impozit pe profit în condițiile în care, urmare verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat diferențe între veniturile înscrise în facturi și cele înregistrate în evidența contabilă și fiscală.

În fapt, în perioada supusă verificării, respectiv 2016 – 2018, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele înscrise în facturi și cele înregistrate în evidența contabilă și fiscală, în sumă de **000 lei**.

Constatând că au fost încălcate prevederile art.12 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **000 lei** reprezintă venituri suplimentare la calculul bazei impozabile a impozitului pe profit.

În drept, la art.12 lit a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

„Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:

a) venituri atribuibile unui sediu permanent în România;”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate venituri obținute în România, veniturile atribuite unui sediu permanent în România, indiferent dacă sunt primite în Romania sau în strainătate.

Totodată, la art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuieli, scăzându-se veniturile neimpozabile și adăugându-se cheltuielile nedeductibile

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**, se reține că în perioada 2016 – 2018 societatea a înregistrat în jurnalele de vânzări facturi emise de diverși clienți. Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat existența unor diferențe între sumele înscrise în facturi și cele înscrise în evidența contabilă și fiscală.

Totodată, din explicațiile date de reprezentantul societății se reține că înregistrarea facturilor emise la valoarea efectiv încasată s-a făcut eronat, fără a se ține seama de comisioanele bancare.

În susținerea celor afirmate, societatea a depus, spre exemplificare, două facturi, din care organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- factura nr.**000**, cumpărător **J**, având ca obiect „Blockchain Consulting Service” a fost în valoare de **000 euro (000 lei)**. Pe această

factură societatea a dedus suma de **000** euro, afirmând că acesta reprezintă comision bancar.

- factura nr.**000**, cumpărător **J**, având ca obiect „Blockchain Consulting Service” a fost în valoare de **000** euro (**000 lei**). În mod similar, pe factură societatea a dedus suma de **000** euro, afirmând că acesta reprezintă comision bancar.

Însă afirmațiile reprezentantului societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu a depus niciun document (extras de cont, note contabile) din care să rezulte că sumele respective reprezintă comisioane bancare. În această situație devin incidente prevederile art.6 din Legea nr.92/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, înregistrarea operațiunilor în evidența contabilă se efectuează în baza unor înscrisuri care dobândesc calitatea de documente justificative. Aceste documente justificative antrenează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, cât și a celor care le-au înregistrat.

Urmare analizării documentelor existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a înțeles să prezinte niciun document prin care să justifice deducerea unei cote de 1% din valoarea facturilor emise. Mai mult, nu se poate reține nici afirmația societății conform căreia comisioanele încasate nu au fost înregistrate în extrasul de cont, întrucât orice entitate economică are obligația reflectării tranzacțiilor în documente care să stea la baza înregistrărilor în evidența contabilă. Lipsa unor astfel de documente este și considerentul pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste „comisioane bancare”, considerând că acestea reprezintă venituri.

În concluzie, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea bazei de impunere a profitului impozabil cu suma de **000 lei** reprezentând venituri neînregistrate de societate din facturile emise către diverși clienți.

În aceste condiții, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a 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 și **se va respinge ca**

neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere **000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală **000/2019**, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate în sumă de **000 lei**.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă aceste obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. **000/2019**, nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în anul 2018, facturi emise de diverși clienți, având ca obiect servicii turistice, precum și chirie achitată unei persoane neplătitoare de TVA. Întrucât achizițiile nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

De asemenea, urmare inspecției fiscale, s-a constatat și că în luna **00** 2017, societatea a evidențiat în decontul de TVA, la rândul 32 „Regularizări taxa dedusă” suma de **000 lei**, pentru care nu a prezentat documente justificative.

Constatând încălcarea prevederilor art.297 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei)**, sumă contestată, pentru care societatea nu prezintă niciun motiv de fapt și de drept în susținerea propriei cauze.

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, prevede:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie, contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale 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.”

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.

Se reține că, în ceea ce privește Decizia de impunere nr. **000/2019**, faptul că deși societatea contestă suma de **000 lei (000 lei + 000 lei)**, 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 niciun articol de lege în apărarea sa, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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:

„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 înscrisuri [...]”* 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:

„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 speță se rețin și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia " *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 reține că societatea, deși contestă suma de **000 lei (000 lei + 000 lei)**, 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, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Organul de soluționare a contestației nu poate să țină cont de afirmația contestatarii potrivit căreia își menține criticile referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată exprimate la „pct.2.1” al contestației, întrucât pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **000 lei** organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere având în vedere faptul că societatea nu a făcut dovada existenței unui punct de lucru în localitățile București și T, astfel că nu a demonstrat că a efectuat cheltuielile (chirie, mentenanță) în scopul operațiunilor taxabile. Or în cazul neacordării deductibilității taxei pe valoarea adăugată pentru suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că au fost achiziționate servicii de turism pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în scopul operațiunilor taxabile (suma de **000 lei**), respectiv faptul că societatea nu a

prezentat documente justificative pentru înscrierea unei sume în decontul de TVA, la rubrica de regularizări (suma de **000 lei**).

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.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, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**, pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

B. Referitor la Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2019

În ceea ce privește suma de 000 lei stabilită prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă aceste obligațiile fiscale stabilite prin respectiva decizie, nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, organele fiscale au calculat, în temeiul art.98 lit.c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei**, aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. **000/2019**.

Deși contestă Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, **X** nu prezintă în susținerea contestației, niciun motiv de fapt și de drept

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, prevede:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie, contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale 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.”

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.

Se reține că, în ceea ce privește Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, 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 niciun articol de lege în apărarea sa, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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:

„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 înscrisuri [...]”* 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:

„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 speță se rețin și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia " *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...*".

Totodată, 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 reține că societatea, deși contestă Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept, referitor la modul de calcul, în ceea ce privește perioada și cota aplicată, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

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.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, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată

de **X** împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesori reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, emisă de organe fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru suma de **000 lei**.

C. Referitor la Deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr.000/2019, nr.000/2019 și nr.000/2019, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care aceste decizii nu se referă la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată sau la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr.000/2019, nr.000/2019 și nr.000/2019, organele de inspecție fiscală au dispus compensarea unor obligații fiscale stabilite suplimentar, cu plăți efectuate de societate în contul altor obligații fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

De asemenea, la art.272 alin.1, alin.5 și alin.6 din același act normativ este prevăzut:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor. (...)

(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 3 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*
- c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul*

contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare.

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale Ordinului 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, care la pct.5.1 și pct.5.3 precizează:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Din coroborarea prevederilor legale invocate și având în vedere că **X** contestă Deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și nr.**000/2019**, prin care organele de inspecție fiscală au dispus compensarea unor obligații fiscale stabilite suplimentar, rezultă că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor emitente ale actelor administrative contestate din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor neavând competența de soluționare a deciziilor în cauză.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Deciziile privind compensarea obligațiilor fiscale nr.000/2019, nr.000/2019 și nr.000/2019, organele de inspecție fiscală au dispus compensarea unor obligații fiscale stabilite suplimentar, cu plăți efectuate de societate în contul altor obligații fiscale, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a deciziilor în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actelor administrativ fiscale contestate, în conformitate cu prevederile art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice , în calitate de organ emitent al deciziilor privind compensarea obligațiilor fiscale nr.000/2019, nr.000/2019 și nr.000/2019.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **suma de 000 lei**, reprezentând:

- impozit pe profit	000 lei
- taxă pe valoarea adăugată	000 lei

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**.

3 Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând

penalități de nedeclarare nr. **000/2019**, emisă de organe fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **pentru suma de 000 lei**.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de **X** împotriva Deciziilor privind compensarea obligațiilor fiscale nr.**000/2019**, nr.**000/2019** și nr.**000/2019** și transmiterea dosarului contestației pentru acest capăt de derere Administrației Județene a Finanțelor Publice , în calitate de organ emitent al deciziilor menționate.

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

DIRECTOR GENERAL