

DECIZIA NR.1084

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala Contribuabili Mijlocii, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar de plata;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

SC X formuleaza contestatie si impotriva Raportului de inspectie fiscala si solicita anulara pierderii fiscale.

De asemenea, SC X formuleaza contestatiei si impotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale respectiv Decizia de impunere, Dispozitia de masuri, Decizia de nemodificare a bazei de impunere, dupa cum rezulta din adresa emisa de Posta Romana si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent la dosarul contestatiei .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA si accesorii aferente.

Totodata, societatea contestatoare solicita anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale.

SC X solicita anulara Deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

In sustinerea contestatiei, SC X prezinta urmatoarele argumente:

Societatea sustine ca a inregistrat cheltuieli deductibile cu chiria lunara cu activele inchiriate si a dedus corect TVA in baza facturilor emise in baza contractelor de inchiriere incheiate cu asociatul SC G, cu valabilitate pe perioada verificata.

Societatea contestatoare sustine ca , in fiecare din lunile de nedesfasurare a activitatii de productie a produselor specifice obiectului de activitate(respectiv lunile in care societatea nu a produs amoniac, acid azotic, azotat de amoniu) la care se face referire in Raportul de inspectie fiscala, societatea a avut venituri rezultate din subinchiriere spatii si utilaje, din vanzare produse finite si marfuri depozitate in magazii inchiriate, prestari servicii catre terti, respectiv echilibrari si verificari supape, procesare presaturi (capace izolatoare) depozitare marfuri in custodie, furnizare de energie electrica

la subconsumatori(societati comerciale de pe platforma); in toate aceste luni SC X a avut stocuri de materii prime, materiale consumabile, piese schimb, obiecte de inventar, produse finite, semifabricate, produse reziduale si marfuri depozitate in gestiunile din cadrul instalatiilor inchiriate de la SC G, stocuri ce vor fi utilizate in perioadele urmatoare.

Totodata, societatea contestatoare arata ca este titularul tuturor autorizatiilor impuse de legislatia in vigoare necesara la realizarea activitatilor economice conform obiectului de activitate declarat, fara de care scopul activitatii comerciale nu se justifica iar desfasurarea oricarei activitati economice ar fi imposibila;este vorba de autorizatii de mediu, de punere pe piata a produselor, autorizatii ISCIR, avize de racordare la SEN(energie electrica) aviz de racordare la SNGN(gaze naturale) autorizare AFER(cai ferate) care au toate la baza contractul de inchiriere a mijloacelor fixe proprietatea SC G.Obtinerea de noi autorizatii presupune o procedura de durata si costuri foarte mari.

Societatea constestatoare sustine ca incetarea contractului de inchiriere dintre societate si proprietarul bunurilor SC G nu este posibila fara ca activitatea economica a societatii sa inceteze.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca nu putea realiza venituri fara inchirierea activelor ce fac obiectul contractului de inchiriere si considera ca cheltuielile sunt deductibile fiscal ;TVA aferenta facturilor lunare emise de catre proprietarul activelor ce fac obiectul contractului de inchiriere este deductibila fiscal fiind indeplinite prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza bugetului de stat nici accesoriile aferente TVA, in conditiile in care nu datoreaza bugetului de stat TVA stabilita de plata.

Avand in vedere cele prezentate , societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere, Raportului de inspectie fiscala nr precum si a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar obligatii fiscale care se compun din:

- TVA de plata;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr, cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate , rezulta:

a)Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, in perioada mai 2013-februarie 2014, respectiv iulie -septembrie 2014 , nu a desfasurat activitate de exploatare in sa si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare mijloace fixe inchiriate emise de SC G , in baza Contractului de inchiriere.

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC G , in baza Contractului de inchiriere in conditiile in care mijloacele fixe inchiriate nu au fost utilizate in scopul obtinerii de operatiuni taxabile.

b) Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta lucrarilor de constructii privind obiectul Heliport , servicii facturate de SC S in baza contractului de prestari servicii, in conditiile in care s-a constatat ca SC X nu detine in patrimoniu mijloace de transport aeriene .

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.01.2012-24.09.2014(data intrarii in insolventa) dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119,art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste suma de... lei , contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala, pe perioada mai 2013-februarie 2014 respectiv iulie-septembrie 2014, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand chirie mijloace fixe facturate de SC G , in baza Contractului de inchiriere, pe motiv ca SC X nu a desfasurat activitate de exploatare in aceasta perioada, dupa cum rezulta din rapoartele de productie prezentate de societate.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibile cheltuielile cu chiria mijloacelor fixe, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata si totodata au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate cu aceasta suma.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, masura 1.1 lit.b) organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta financiar-contabila si raportarea in Declaratia 101-declaratie privind impozitul pe profit a sumei reprezentand diminuarea pierderii fiscale la 30.09.2014.

Totodata organele de inspectie fiscala au emis si Decizia privind nemodificarea bazei de impunere cu privire la impozitul pe profit/plati anticipate in contul impozitului pe profit anual datorat/datorate de persoane juridice romane, altele decat cele de la pct.1 precum si de persoanele juridice cu sediul in Romania, infiintate potrivit legislatiei europene , pe perioada 01.07.2011-30.09.2014.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.06.2010-30.09.2014;

1) Referitor la TVA, dobanzi si penalitati de intarziere;

a) In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare chirie mijloace fixe conform contract emise de SC G , in perioadele mai 2013-februarie 2014, iulie -septembrie 2014 in conditiile in care s-a constatat ca mijloacele fixe inchiriate nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile pe aceste perioade.**

In fapt, Contractului de inchiriere incheiat intre SC G in calitate de locator si SC X in calitate de locatar are ca obiect:

“Art.1 Locatorul asigura chirasului folosinta bunurilor din Anexele 1 si 2.

Bunurile inchiriate sunt proprietatea exclusiva a locatorului SC G SRL, conform actului de proprietate, autentificat sub nr..

Art.2 Predarea-primirea bunurilor inchiriate vor fi consemnate in procesul verbal de predare primire, care este parte integranta a contractului.

Art.3 Bunurile inchiriate sunt date in folosinta locatarului pentru a fi intretinute si exploatate in scopuri economice.”

Conform art.4 din contract”Prezentul contract de inchiriere se incheie si este valabil cu incepere de la data de 01.10.2010 pana la data de 01.10.2011.”

Prin Actul aditional la contractul de inchiriere , art.4 , durata contractului de inchiriere se prelungeste pe o perioada de 3 ani .

Potrivit art.6 din Contractului de inchiriere, “Pretul inchirierii, respectiv chiria lunara pentru folosirea bunurilor este de ...lei/luna +TVA.”

Prin Actul Aditional la Contractului de inchiriere, pretul contractului se modifica in sensul ca: , “Pretul inchirierii , respectiv chiria lunara pentru folosirea bunurilor este de.. lei/luna +TVA.”

Conform anexelor la contract , societatea contestatoare a inchiriat de la locatorului SC G urmatoarele mijloace fixe, “Investitii in curs”, “Terenuri” :

Anexa 1”Mijloace fixe grupa 1-3” , pag.344-364 la dosarul contestatiei;spre exemplu:CT nr 4 Corp A/2B,AT.Malaxare, Uscatorie NCL,Tunel pietoni....

Anexa 2 “Terenuri”,pagina 332 la dosarul contestatiei,

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca SC X, in perioada mai 2013-februarie 2014, respectiv iulie -septembrie 2014 , nu a desfasurat activitate de exploatare inasa si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare mijloace fixe inchiriate emise de SC G , in baza Contractului de inchiriere.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organelor de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC G , in baza Contractului de inchiriere in conditiile in care mijloacele fixe inchiriate nu au fost utilizate in scopul obtinerii de operatiuni taxabile.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca a inregistrat cheltuieli deductibile cu chiria lunara cu activele inchiriate si a dedus corect TVA in baza facturilor emise in baza contractelor de inchiriere incheiat cu asociatul SC G, cu valabilitate pana la 30.09.2014, contract care nu a fost conditionat de perioadele de functionare ale chirasului X.

Societatea contestatoare sustine ca , in fiecare din lunile de nedesfasurare a activitatii de productie a produselor specifice obiectului de activitate(respectiv lunile in care societatea nu a produs amoniac, acid azotic, azotat de amoniu) a avut venituri rezultate din subinchiriere spatii si utilaje, din vanzare produse finite si marfuri depozitate in magazii inchiriate, prestari servicii catre terti, respectiv echilibrari si verificari supape, procesare presaturi (capace izolatoare) depozitare marfuri in custodie, furnizare de energie electrica la subconsumatori(societati comerciale de pe platforma); in toate aceste luni SC X a avut stocuri de materii prime, materiale consumabile, piese schimb, obiecte de inventar, produse finite, semifabricate, produse reziduale si marfuri depozitate in gestiunile din cadrul instalatiilor inchiriate de la SC G, stocuri ce vor fi utilizate in perioadele urmatoare.

Totodata, societatea contestatoare arata ca este titularul tuturor autorizatiilor impuse de legislatia in vigoare necesara la realizarea activitatilor economice conform obiectului de activitate declarat, fara de care scopul activitatii comerciale nu se justifica iar desfasurarea oricarei activitati economice ar fi imposibila;este vorba de autorizatii de mediu, de punere pe piata a produselor, autorizatii ISCIR, avize de racordare la SEN(energie electrica) aviz de racordare la SNGN(gaze naturale) autorizare AFER(cai ferate) care au toate la baza contractul de inchiriere a mijloacelor fixe proprietatea SC

G.Obtinerea de noi autorizatii presupune o procedura de durata si costuri foarte mari.

Societatea constestatoare sustine ca incetarea contractului de inchiriere dintre societate si proprietarul bunurilor SC G nu este posibila fara ca activitatea economica a societatii sa inceteze.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca nu putea realiza venituri fara inchirierea activelor ce fac obiectul contractului de inchiriere si considera ca TVA aferenta facturilor lunare emise de catre proprietarul activelor ce fac obiectul contractului de inchiriere este deductibila fiscal fiind indeplinite prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Conditiiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevazute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

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

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

-art.147¹

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod , se prevede:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume:achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Conform Contractului de inchiriere incheiat cu SC G in calitate de locator, SC X a

inchiriat mijloace fixe pentru a fi intretinute si exploatate in scopuri economice.

Din documentele existente la dosarul contestatiei respectiv rapoartele de activitate prezentate de societate in timpul controlului rezulta ca pe perioada mai 2013-februarie 2014, respectiv iulie -septembrie 2014 SC X nu a desfasurat activitate de productie.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada verificata numarul mediu de angajati ai SC X a fost in scadere .

Se constata astfel ca, perioadele in care au avut loc disponibilizari de personal coincid cu perioadele in care societatea nu a desfasurat activitate economica;

Insa, in perioada mai 2013-februarie 2014 respectiv iulie -septembrie 2014, SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare mijloace fixe inchiriate emise de SC X conform Contractului de inchiriere.

Totodata , din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca , pe perioada verificata, societatea contestatoare a inregistrat pierdere fiscala.

Mai mult, din Contractul de inchiriere, art.II"Obiectul contractului" pct.3, rezulta ca inchirierea mijloacelor de catre SC X de la SC G nu s-a facut numai in scop economic ci si pentru intretinerea si conservarea lor.

Totodata, din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca actionarii SC X sunt;

-societatea G cu sediul in Insulele Britanice, in calitate de asociat detine 60% din partile sociale;

-SC G cu sediul in Bucuresti, in calitate de asociat detine 40% din partile sociale.

Astfel, se retine ca intre SC X si SC G exista relatii de afiliere, SC G SRL in calitate de proprietar al mijloacelor fixe inchiriate este asociatul SC X, aceasta detinand 40% din partile sociale ale acestei societatii.

Din informatiile rezultate din baza de date a A.J.F.P. s-a constatat faptul ca SC G a fost supusa unei inspectii fiscale partiale in perioada 09.12.2010-10.12.2010, respectiv verificarea TVA pentru perioada 21.07.2010-30.09.2010 iar inspectorii din cadrul AJFP, prin Decizia de impunere au stabilit TVA suplimentara care nu a fost achitata bugetului de stat.

De asemenea, SC G , in decontul de TVA din luna septembrie 2014 a declarat TVA de plata, dar nu a achitat-o bugetului de stat.

Dupa cum am aratat si mai sus, SC X a inregistrat in evidentele contabile si deconturile de TVA , TVA in baza facturilor emise de SC G conform Contractului de inchiriere, pe perioadele mai 2013-februarie 2014,iulie -septembrie 2014 cand SC X nu a desfasurat activitate de productie; in aceste perioada mijloacele fixe inchiriate fiind doar in intretinerea SC X, dupa cum rezulta din contract.

Legislatia fiscala, mai sus enuntata, conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa , pe langa conditia de forma (persoana impozabila sa detina factura in original care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, mijloacele fixe inchiriate de la SC G (persoana afiliata) pe perioadele mai 2013-februarie 2014,iulie -septembrie 2014 nu au fost utilizate in scopul obtinerii de operatiuni taxabile in conditiile in care societatea contestatoare nu a avut activitate de productie;in aceasta perioada mijloacele fixe inchiriate fiind doar in intretinerea SC X, dupa cum rezulta din contract insa contravaloarea chiriei a ramas aceeasi si pe aceasta perioada.

La dosarul contestatiei se afla si Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC G in calitate de vanzator si SC X in calitate de cumparator care are ca obiect vanzarea unor bunuri prevazute in anexa 1 la contract si care fac obiectul Contractului de inchiriere,

in cauza.

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA inregistrata de SC X, pe perioadele mai 2013-februarie 2014,iulie -septembrie 2014, cand societatea nu a desfasurat activitate si nu a utilizat bunurile inchiriate de la SC G in baza Contractului de inchiriere, in realizarea de operatiuni taxabile.

Argumentele societatii contestatoare potrivit carora mijloacele fixe inchiriate de la SC G ar fi fost subinchiriate unor persoane juridice , in baza unor contracte de inchiriere prezentate in copie la dosarul contestatiei, ca pe perioada in cauza a inregistrat venituri din vanzarea produselor finite si marfurilor depozitate in magazii inchiriate, prestari servicii catre terti, depozitare marfuri aflate in custodie, furnizare de energie electrica la subconsumatori, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-Contractul de inchiriere incheiat intre SC M in calitate de locatar si SC X in calitate de locator a fost reziliat incepand cu data de 01.04.2013 odata cu incheierea Contractului de inchiriere intre SC M in calitate de deponent si SC X in calitate de depozitar.

Potrivit acestui contract deponentul incredinteaza depozitarului spre pastrare cu titlu de depozit , bunuri in Depozitul iar depozitarul asigura pastrarea bunurilor in magaziiile sale in conditii de siguranta.

Durata contractului este de un an iar pretul depozitarii este de.. euro/luna + TVA pentru cantitatea de material exploziv depozitata.

La dosarul contestatiei , SC X a prezentat facturile emise catre SC M, pe perioada iunie 2013-septembrie 2014(pe luna mai factura fiind stornata) valoarea totala facturata fiind de... iar TVA aferenta de ... lei;

Din Anexa 1 la Contractul de inchiriere rezulta ca Depozitul.. face obiectul acestui contract insa din anexa nu rezulta valoarea de inchiriere a acestui imobil , in contract respectiv act aditional la contract specificandu-se ca pretul inchirierii bunurilor este de.. lei/luna +TVA.

-Contractul de inchiriere incheiat intre SC X in calitate de locatar si I , in calitate de locatar ,cu valabilitate pe perioada 01.03.2013-01.03.2015, are ca obiect inchiriere spatiu-birou nr.1 in suprafata de 35mp, amplasat in imobilul identificat sub nr. de inventar..

La dosarul contestatiei , SC X a prezentat facturile emise catre SC I, pe perioada mai 2013-septembrie 2014 din care rezulta ca valoarea totala facturata este de.. lei cu TVA aferenta de.. lei;

-Contractul de inchiriere incheiat intre SC X in calitate de locatar si P Intreprindere Individuala in calitate de locatar ,cu valabilitate pana la data de 31.12.2013 conform actului aditional, are ca obiect inchirierea unui teren de 15 mp cu scopul amplasarii unui magazin alimentar.

Mentionam ca in Anexa la Contractul de inchiriere nu poate fi identificat terenul in suprafata de 15mp , inchiriat catre P Intreprindere Individuala.

In balanta de verificare , din contul 212"Constructii" rezulta ca SC X detine in patrimoniu cladiri, terenuri.

In conditiile in care terenul in suprafata de 15 mp inchiriat catre P Intreprindere Individuala nu este cuprins in anexa la Contractul de inchiriere incheiat cu SC G , se retine ca acest spatiu se afla in patrimoniul SC X iar contractul prezentat in sustinere nu are relevanta in cauza in speta.

-Contractul de inchiriere incheiat intre SC X in calitate de locatar si Z , in calitate de

locatar ,cu valabilitate pana la data de 31.12.2014, are ca obiect inchirierea unui birou in suprafata de 19,24 mp.

Mentionam ca in Anexa la Contractul de inchiriere nu poate fi identificat spatiul inchiriat conform Contractul de inchiriere, prezentat de societate in sustinerea contestatiei.

In balanta de verificare , din contul 212"Constructii" rezulta ca SC X detine in patrimoniul cladiri.

In conditiile in care birou in suprafata de 19,24 mp inchiriat catre Z nu este cuprins in anexa la Contractul de inchiriere, incheiat cu SC G , se retine ca acest spatiu se afla in patrimoniul SC X iar contractul prezentat in sustinere nu are relevanta in cauza in speta.

-Contractul de inchiriere, incheiat intre SC X in calitate de locatar si B , in calitate de locatar ,cu valabilitate pana la data de 14.12.2014, are ca obiect inchiriere spatiu-birou nr.1 in suprafata de 25 mp.

La dosarul contestatiei , SC X a prezentat facturile emise catre SC B pe perioada in cauza din care rezulta ca valoarea totala facturata este de ... lei cu TVA aferenta de .. lei;

-Contractul de inchiriere, incheiat intre SC X in calitate de locatar si SC F , in calitate de locatar ,cu valabilitate pe perioada 11.09.2013-11.09.2015, are ca obiect inchiriere spatiu in suprafata de 40 mp .

Mentionam ca in Anexa la Contractul de inchiriere nu poate fi identificat spatiul inchiriat conform Contractul de inchiriere prezentat de societate in sustinerea contestatiei.

In balanta de verificare la 30.09.2014 , din contul 212"Constructii" rezulta ca SC X detine in patrimoniul cladiri.

In conditiile in care spatiul in suprafata de 40 mp , inchiriat catre F nu este cuprins in anexa la Contractul de inchiriere, incheiat cu SC G , se retine ca acest spatiu se afla in patrimoniul SC X iar contractul prezentat in sustinerea contestatiei nu poate fi luat in considerare.

-Contractul de inchiriere, incheiat intre SC X in calitate de locatar si SC W , in calitate de locatar ,cu valabilitate pana la data de 01.01.2014 care are ca obiect inchiriere spatiu in suprafata de 15,24 mp nu poate fi luat in considerare in solutionarea contestatiei deoarece acest spatiu nu poate fi identificat in Anexa la Contractul de inchiriere incheiat cu G.

Dupa cum am aratat si mai sus ,in balanta de verificare la 30.09.2014 , din contul 212"Constructii" rezulta ca SC C detine in patrimoniul cladiri.

La dosarul contestatiei se afla si Contractul de depozit incheiat intre SC X in calitate de depozitar si SC S in calitate de deponent care are ca obiect "deponentul incredinteaza depozitarului spre pastrare cu titlu de depozit , bunuri (materiale explosive prevazute in autorizatia depozitarului) in Depozitul iar depozitarul asigura pastrarea bunurilor in magaziiile sale in conditii de siguranta.

Durata contractului este de la data de 01.05.2013-31.05.2015 iar pretul depozitarii este de .. euro/luna + TVA pentru cantitatea de material explosiv depozitata.

La dosarul contestatiei , SC X a prezentat facturile emise catre SC S, pe perioada in cauza , valoarea totala facturata fiind de .. lei cu TVA aferenta de .. lei;

Din Anexa 1 la Contractul de inchiriere rezulta ca Depozitul face obiectul acestui contract insa din anexa nu rezulta valoarea de inchiriere a acestui imobil , in contract respectiv act aditional la contract specificandu-se ca pretul inchirierii bunurilor este

de../luna +TVA.

Prin urmare, pe perioadele mai 2013-februarie 2014,iulie -septembrie 2014, cand organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta facturilor emise SC G in baza Contractului de inchiriere, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile venituri din subinchirierea unor spatii ce fac obiectul contractelor mai sus enumerate, la valoare mica , care nu justifica dreptul de deducere a TVA inregistrata in baza facturilor emise de G.

Astfel, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia ar fi subinchiriat bunurile care fac obiectul Contractului de inchiriere incheiat cu SC G nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile am demonstrat ca TVA colectata este mult inferioara TVA inregistrata ca deductibila .

Contractele de inchiriere mai sus enumerate au fost prezentate si organelor de inspectie fiscala si analizate de catre acestea.

De asemenea, Contractele de inchiriere mai sus enumerate prin care societatea sustine ca a subinchiriat spatiile si cladirile care fac obiectul Contractului de inchiriere incheiat cu SC G(persoana juridica afiliata) au fost incheiate anterior perioadelor in care societatea nu a avut activitate de productie.

Prin documentele prezentate la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a dovedit ca bunurile inchiriate in baza Contractului de inchiriere, incheiat cu G(persoana juridica afiliata) ar fi fost destinate realizarii de operatiuni taxabile pe perioadele mai 2013-februarie 2014, iulie -septembrie 2014 cand societatea nu a avut activitate de productie.

Astfel ca, TVA dedusa in baza facturilor reprezentand contravaloare"Chirie mijloace fixe conform contract" emise de SC G nu poate fi deductibila in conditiile in care mijloacele fixe inchiriate nu au fost utilizate in scopul de obtinerii de operatiuni taxabile iar cu documentele prezentate societatea nu a justificat acest lucru.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii."

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si**

art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) si nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

Din analiza efectuata a documentele existente la dosarul cauzei rezula ca organele de inspectie fiscala, in stabilirea starii de fapt fiscale, in cauza in speta au analizat toate informatiile si documentele (evidenta financiar-contabila, documentele puse la dispozitie de contestatoare, solicitarea de informatii prin note explicative si notificarii) necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si a motivat decizia de impunere contestata pe baza probelor prezentate de societatea contestatoare in raport de prevederile legale referitoare la deductibilitatea TVA, aplicabile pe perioada verificata.

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale respectiv dovedirea necesitatii mijloacelor fixe inchiriate pe perioada cand societatea nu a desfasurat activitate revenea societatii contestatoare potrivit prevederilor art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate si jurisprudentei Curtii Europene de Justitie invocata mai sus.

Dupa cum am aratat si mai sus in Contractului de inchiriere, incheiat cu SC G (persoana juridica afiliata) se specifica faptul ca bunurile inchiriate reprezentand utilaje, echipamente tehnologice, terenuri, cladiri sunt date in folosinta locatarului SC X pentru a fi intretinute si exploatate in scopuri economice.

In conditiile in care societatea nu a desfasurat activitate de productie , SC X avea obligatia de a intretine mijloacele fixe inchiriate, ceea ce nu a dus la realizarea de operatiuni taxabile si justificarea dreptului de deducere a TVA.

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte necesitatea inchirierii mijloacelor fixe enumerate in anexele la Contractului de inchiriere incheiat cu SC G(persoana juridica afiliata) iar din analiza realizata s-a constatat ca pe perioada 2011-2014 societatea a inregistrat pierdere fiscala,numarul salariatilor a scazut iar veniturile realizate de societate sunt in scadere si potrivit prevederilor legale invocate mai sus dreptul de deducere a TVA este conditionat de utilizarea mijloacelor fixe inchiriate pentru realizarea de venituri taxabile, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare”Chirie mijloace fixe conform contract” pe perioadele mai 2013-februarie 2014, iulie -septembrie 2014 cand societatea nu a avut activitate de productie.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat,

in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere cu privire la TVA respinsa la deductibilitate si totodata stabilita suplimentar de plata.

b) In ceea ce priveste TVA, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta lucrarilor de constructii privind obiectul Heliport , facturate de SC S in baza contractului de prestari servicii.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X nu detine in patrimoniu mijloace de transport aeriene, drept pentru care in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in luna decembrie 2011 in baza facturii emisa de SC S .

SC x contestata in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere inasa nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala.

In contestatia formulata societatea contestatoare prezinta argumente doar cu privire la TVA si cheltuieli nedeductibile fiscale stabilite suplimentar asupra facturilor reprezentand contravaloare”Chirie mijloace fixe conform contract” emise de SC G (persoana juridica afiliata) inregistrate in evidentele contabile pe perioadele mai 2013-februarie 2014, iulie -septembrie 2014 cand societatea nu a avut activitate de productie.

In aceste conditii in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, se prevede:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

- b) obiectul contestației;
- c) **motivele de fapt și de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

În Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

Având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus enunțate organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal iar societatea contestatoare, contestă în totalitate TVA stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere, nemotivând contestația în fapt și de drept cu privire la TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acest capat de cerere se va respinge contestația ca nemotivată.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală: *”Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

c)Referitor la accesoriile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală asupra TVA de plata, contestate de societate menționam:

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală, pe perioada 25.01.2012-24.09.2014, au calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plata, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

1) *Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.*

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:[...]

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse -pentru perioada 25.09.2012-30.06.2013

si pentru perioada 01.07.2013-30.09.2014

“(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate se datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere pentru neplata la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata.

Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

In conditiile in care dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si ca nemotivata cu privire la TVA, potrivit principului de drept”accesorium sequitur principale” se va respinge contestatia si cu privire la accesoriile aferente TVA de plata, astfel:

-se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata in valoare de.. lei

-se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata in valoare de ... lei;

2.Referitor la contestatia formulata de SC X impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Raportului de inspectie fiscala nu are caracter de act administrativ fiscal iar masura de diminuare a pierderii a fost dispusa de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, care nu a fost contestata.**

In fapt, SC X prin contestatia inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie Fiscala solicita anularea partiala a Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au verificat SC X pe perioada 01.07.2011-30.09.2014, constatările fiind consemnate in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X , in perioada mai 2013-februarie 2014 respectiv lunile iulie-septembrie 2014, nu a desfasurat activitate de exploatare iar societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal si a dedus TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare "Chirie mijloace fixe conform contract" emise de SC G persoana juridica afiliata conform art.7 pct.21 litc) din Codul fiscal (aceasta detine 40% din valoarea /numarul titlurilor de participare sau al dreptului la vot la SC X).

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si TVA pe motiv ca mijloacele fixe inchiriate pe perioadele in cauza nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile si obtinerii de venituri impozabile , in conformitate cu prevederile art.21 alin(1) respectiv art.145 alin.(2) din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata.

De asemenea , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea privind constructii-amenajare pista respectiv Heliport, in conditiile in care societatea nu detine in patrimoniu mijloace de transport aerian.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturii emisa de SC S, conform Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea si TVA, pe motiv ca cheltuieli in cauza nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile iar TVA in este destinata realizarii de operatiuni taxabile in conformitate cu prevederile art.21 alin(1) respectiv art.145 alin.(2) din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata.

Prin urmare, in temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala si au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate.

Constatările din Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata au fost valorificate prin Decizia de impunere iar contestatia formulata impotriva acestei decizii a fost solutionata prin prezenta decizie - pct.1 lit.a) si b).

Constatările din Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale au fost valorificate prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, masura 1.1 lit.b) organele de inspectie fiscala au dispus "Inregistrarea in evidenta financiar-contabila si raportarea in Declaratia 101-declaratie privind impozitul pe profit a sumei reprezentand diminuarea pierderii fiscale, rezultand o pierdere fiscala in cuantum de..".

De asemenea, in Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca "in conformitate cu art.205, 207 si 209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, impotriva masurilor dispuse prin prezenta dispozitie se poate face contestatie, in termen de 30 zile de la comunicare , care se depune la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii."

Dupa cum am aratat si mai sus SC X nu a formulat contestatie impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, ci societatea solicita anularea partiala a Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale.

Prin adresa, inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie fiscala, SC X comunica urmatoarele:

“Urmare a dispozitiei de masuri stabilite de organele de inspectie fiscala, va comunicam indeplinirea masurii nr.1 litera a) astfel:s-au depus declaratii informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national formular 394 corectate[...]

Referitor la masura 1 litera b, privind inregistrarea in evidenta financiar contabila si raportarea in declaratia 101 a sumei reprezentand diminuarea pierderii fiscale mentionam ca termenul de depunere al declaratiei 101 este 25 martie 2015, motiv pentru care solicitam prelungirea termenului acestei masuri”.

Din aceasta adresa rezulta ca SC X si-a insustit masurile dispuse de organele de inspectie fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, deci si cu privire la masura 1 litera b, privind inregistrarea in evidenta financiar contabila si raportarea in declaratia 101 a sumei reprezentand diminuarea pierderii fiscale.

Pentru acest capat de cerere, in cauza sunt aplicabile prevederile OMFP nr.1939/2004 Anexa 2 -pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, potrivit caruia:

“1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.”

coroborat cu prevederile art.109, art.205, art.206 si art.209 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.109

“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.”

-art.205

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

-art.206

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

-art.209

“(1) Contestațiile 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 se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile Ordinului presedintelui ANAF nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala - Anexa 2 Instructiuni privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, unde se prevede:

“Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.[...]”

Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;*
- decizia de nemodificare a bazei impozabile;*
- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.[...]”*

Raportul de inspecție fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

Se retine astfel ca, in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala pot emite trei categorii de acte administrativ fiscale si anume:

-decizii de impunere care preprezinta titluri de creanta fiscala, pentru stabilirea diferentelor in plus sau in minus, dupa caz, fata de creantele fiscale existente la momentul inceperii inspectiei fiscale;

-dispozitii de masuri pentru masurile stabilite ce nu se concretizeaza in obligatii fiscale datorate bugetului general consolidat ;

-decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci cand in urma inspectiei fiscale nu se determina nicio diferenta fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.

Fata de cadrul normativ mai sus citat se retine ca obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlu de creanta sau actul administrativ fiscal atacat.

In cauza in speta, masura de diminuarea a pierderii fiscale a fost stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, masura 1.1 lit.b) si acesta este actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

Conform art.41 din O.G.nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

“actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

In consecinta, raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal in sensul art.41 din Codul fiscal, ci numai o forma procedurala prealabila intocmita de organele de inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Astfel, Raportul de inspectie fiscala prin care s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor si s-a recalculat pierderea fiscala putea fi atacat impreuna cu Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care s-a dispus masura de diminuarea a pierderii fiscale si care reprezinta actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat deoarece creeaza o situatie juridica noua in sensul diminuarii pierderii fiscale stabilita de societatea contestatoare.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii deciziei de impunere, dispozitiei de masuri, deciziei de nemodificare a bazei de impunere.Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organelor de inspectie fiscala , care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata decat prin cuprinderea acestora in decizie de impunere si dispozitie de masuri.

Desi in Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca “in conformitate cu art.205,207 si 209 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, impotriva masurilor dispuse prin prezenta dispozitie se poate face contestatie, in termen de 30 zile de la comunicare , care se depune la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii”, SC X prin contestatia formulata, inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie fiscala, nu

contesta acest act administrativ fiscal.

Potrivit prevederilor art.213 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

La pct.5.4 din Ordinul 2906 din 2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Din prevederile legale citate se retine ca organul de solutionare a contestatiei este tinut de cererea societatii, astfel cum a fost formulata, neputandu-si depasi limitele, deoarece obligatia sa este de a se pronunta numai cu privire la obiectul stabilit prin contestatie, in speta Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca solutionarea contestatiei se face in limita sesizarii iar la pct.5 al art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica ca *”Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”* se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la obiectul contestatiei si nu poate proceda la analiza pe fond a cauzei deoarece Raportul de inspectie fiscala nu este act administrativ fiscal ce poate face obiectul contestatiei aflate in competenta de solutionare a organelor specializate stabilite la art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In conditiile in care SC X nu a formulat contestatie impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, care reprezinta actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat potrivit prevederilor legale enuntate, in cauza in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 2906 din 2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

d) inadmisibilă, în situația contestării deciziilor de impunere emise în temeiul deciziei referitoare la baza de impunere, având în vedere prevederile art. 205 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, precum și în situația contestării de sine stătătoare a Raportului de inspecție fiscală sau a Procesului-verbal emise de organele fiscale sau vamale”,

si se va respinge ca inadmisibila contestatia formulata de SC X impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale.

3) In ceea ce priveste contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale iar societatea contestatoare nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.**

In fapt, SC X prin contestatia formulata se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere cu privire la impozitul pe profit/plati anticipate in contul impozitului pe profit anual datorat/datorate de persoane juridice romane, altele decat cele de la pct.1 precum si de persoanele juridice cu sediul in Romania, infiintate potrivit legislatiei europene , pe perioada 01.07.2011-30.09.2014.

Mentionam ca prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare a verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.205 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul fiscal, potrivit caruia:

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia."

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, la pct. 9.3 si 9.4 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se prevad urmatoarele:

"9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc."

iar la pct.12.1 din acelasi act normativ se precizeza:

" Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;"

In conditiile in care prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare verificarilor efectuate iar societatea

contestatoare nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul sau legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art.217 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala si pct.12.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca lipsita de interes, pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale.

4. Respingerea ca lipsita de interes a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.