



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestatțiilor



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

DECIZIA nr. 46 / 2017
privind soluționarea contestațiilor formulate de
.X. SRL, în faliment, din .X.,
înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1732/15.09.2016 și nr.A_SLP 2376/29.12.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin adresele nr..X./05.09.2016 și nr..X./16.12.2016, înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 1732/15.09.2016 și nr.A_SLP 2376/29.12.2016, cu privire la contestațiile formulate de **.X. SRL**, în faliment, denumită în continuare .X., având sediul social în mun. .X., .X. jud..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./1999, prin lichidator judiciar .X. SPRL, cu sediul în mun..X., .X., în baza Sentinței civile nr..X./14.04.2016, anexată în copie la dosarul cauzei.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016 și are ca obiect obligații fiscale suplimentare în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea contestă parțial Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect obligații fiscale accesorii în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării deciziei de impunere, respectiv 04.07.2016, conform semnăturii olografe a reprezentantului societății aplicată pe adresa nr..X./01.07.2016 de înaintare a titlului de creanță, aflată în copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv 18.08.2016.

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, întrucât competența de soluționare a contestației aparține Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, contestate, fiind sub plafonul de .X. lei, în vigoare la data formulării contestației, iar aceste obligații fiscale reprezintă accesorii aferente debitului de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 pentru a cărei contestație competența aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, pentru o mai bună administrare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin. 1 din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

Astfel, dosarul contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 a fost transmis Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, unde a fost înregistrat sub nr. A-SLP 2376/29.12.2016.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii acesteia, respectiv 17.10.2016 și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv 29.11.2016.

Având în vedere prevederile pct.9.5 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, potrivit căruia "În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative

fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexarea contestațiilor formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./29.06.2016 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(5) lit.a și alin.(7), în vigoare la data depunerii contestațiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de .X. SRL -în faliment.

I.A. Prin contestația formulată de .X. SRL -în faliment împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., societatea susține următoarele:

Societatea are ca obiect principal de activitate lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat, iar în perioada verificată a desfășurat activitate în principal în domeniul lucrărilor de construcții.

În principal, organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere aferentă unor cheltuieli cu serviciile, precum și TVA aferentă sumelor facturate de către prestatorii de servicii pe seama documentației aferentă acestor servicii.

a) În ceea ce privește relația cu societățile.X. SRL și .X. SRL, .X. susține că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile achiziționate, precum și al TVA aferentă, motivând că cele două societăți nu aveau angajați în perioada în care au fost prestate serviciile și că administratorul acestora este în același timp și administratorul societății.

Față de aceste aspecte, societatea citează prevederile pct.48 din normele metodologice pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, menționând faptul că organele de inspecție fiscală nu pot refuza dreptul de deducere a respectivelor cheltuieli, întrucât serviciile au fost achiziționate în scopul obținerii de venituri, între părți au

fost încheiate contracte de prestări servicii, iar dovada prestării serviciilor rezultă din însăși autorizațiile și avizele obținute.

Referitor la documentele justificative, societatea apreciază că exigențele impuse de către organele de inspecție fiscală depășesc ceea ce este impus de prevederile legale în materia deductibilității cheltuielilor cu serviciile.

Cu privire la faptul că aceste societăți aveau același administrator, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu pot refuza dreptul de deducere al cheltuielilor cu aceste servicii în absența unor constatări în materia prețurilor de transfer care să ateste că nu ar fi fost respectate principiile prețurilor de piață.

Societatea invederează că organele de inspecție fiscală nu au demonstrat la niciun punct fictivitatea serviciilor, ci s-au rezumat la a specula cu privire la aceasta indicând forma contractelor și prestarea serviciilor prin administrator, prestare perfect posibilă și legală.

De asemenea, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, societatea invocă prevederile art.145 alin.(2) și art.146 din Codul fiscal, considerând că achizițiile de mai sus, sunt destinate operațiunilor taxabile, iar facturile aferente conțin toate informațiile impuse de art.155 din Codul fiscal, motivând faptul că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi, invocând prevederile aplicabile deductibilității cheltuielilor cu serviciile din materia impozitului pe profit.

.X. afirmă că prin abordarea lor, organele de inspecție fiscală au încălcat în mod flagrant două principii fundamentale de drept european, respectiv principiul neutralității și al proporționalității, invocate cu consecvență de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Societatea consideră relevantă Sentința civilă nr.X a Curții de Apel .X. în dosarul nr..X./2012 .X., care a fost recent validată de Înalta Curte de Casație și Justiție în urma recursului formulat de ANAF, prin care se stabilește dreptul contribuabilului de a deduce TVA, chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc toate condițiile de forma, arătând prevalența fondului în fața formei în dreptul fiscal.

b) Referitor la serviciile de consultanță prestate de către .X. SRL, .X. susține că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile de consultanță, argumentând că nu au fost întocmite situații de lucrări care să detalieze serviciile prestate și pe baza cărora să se determine quantumul sumei de facturat.

Societatea arată că între părți a fost încheiat contractul de consultanță din data de 01.03.2009, .X. SRL a avut angajați în perioada în care contractul a produs efecte, toate activitățile aferente au fost avizate de directorul tehnic, angajat al .X. SRL, iar în urma prestării

serviciilor, prestatorul a transmis factura alături de o anexă care detaliază clar serviciile prestate.

Astfel, în condițiile în care între părți a existat contract de prestări servicii și există documente care atestă prestarea efectivă a serviciilor (devize), societatea afirmă că nu se poate refuza dreptul de deducere a acestor cheltuieli, întrucât nu ar fi fost prezentat un tip anume de document, respectiv rapoarte de lucru.

În ceea ce privește TVA aferentă facturii nr..X./ 30.06.2010, societatea menționează că din simpla analiză a prevederilor art.145 alin. (2) și art.146 din Codul fiscal, rezultă că societatea are dreptul de a deduce TVA aferentă achizițiilor de la .X. SRL, precizând totodată faptul că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi, având în vedere aceleași argumente aplicabile în cazul impozitului pe profit.

c) În ceea ce privește stornarea facturii către societatea .X. SRL, .X. menționează că a prestat pentru .X. SRL diferite lucrări, iar ulterior realizării acestora, .X. SRL a refuzat să semneze situațiile de lucrări considerând că lucrările au fost executate în mod deficitar, notificând societatea cu privire la necesitatea stornării acestor servicii.

Pentru a justifica mărirea bazei impozabile cu suma prevăzută în factura storno, organele de inspecție fiscală au arătat că cele două societăți sunt afiliate, că nu s-ar fi făcut dovada temeiniciei motivațiilor stornării contravalorii serviciilor, că lucrările ar fi fost refăcute și că aceste vicii de construcție ar fi fost constatate după un an și jumătate.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că relația de afiliere este irelevantă în contextul în care nu au fost acceptate lucrările, refuzul de acceptare a lucrărilor, dezafectarea acestora și refacerea pe cheltuiala beneficiarului sunt motive suficiente pentru a storna o factură și pentru a evita un litigiu.

d) Referitor la serviciile prestate de societatea .X. SRL, în baza contractului nr..X./27.12.2011, al cărui obiect îl reprezintă serviciile de facilitare a încheierii unui contract de antrepriză pentru obiectivul .X., societatea menționează că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a cheltuielilor, argumentând că situațiile de lucrări ar fi insuficiente întrucât fac referire la obligațiile prevăzute în contract.

.X. precizează că a probat prin documente prestarea lucrărilor achiziționate, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, punând la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât contractul încheiat între părți, cât și situațiile de lucrări, susținând că în baza acestor servicii a putut încheia cu societatea .X. SRL contractul

pentru obiectivul .X., a prestat serviciile la care s-a obligat prin contract și a obținut venituri.

În ceea ce privește TVA aferentă facturii nr.2016/30.12.2011, societatea menționează că din simpla analiză a prevederilor art.145 alin.(2) și art.146 din Codul fiscal, rezultă că societatea are dreptul de a deduce TVA aferentă achizițiilor de la .X. SRL, precizând totodată faptul că organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi, având în vedere aceleași argumente aplicabile în cazul impozitului pe profit.

e) În ceea ce privește facturile emise de .X. SRL, .X. afirmă că legislația fiscală nu condiționează în nicio situație deductibilitatea cheltuielilor, respectiv dreptul de a deduce TVA, de semnarea și ștampilarea documentelor justificative aferente operațiunilor vizate.

Astfel, dacă în situația facturilor este menționat la art.155 alin.(28) din Codul fiscal că nu este necesară semnarea și ștampilarea acestora, este evident că nici în cazul altor documente justificative nu este necesară semnarea și ștampilarea.

Societatea consideră că o astfel de abordare ar excede cadrulul legal și ar reprezenta o încălcare a principiilor fundamentale ale dreptului european, respectiv al principiului proporționalității și cel al securității juridice.

Referitor la necesitatea serviciilor, .X. precizează că normele metodologice pentru aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, menționează „clar” că acestea se probează prin specificul activităților desfășurate (a se vedea pct.48 din normele metodologice), nicidecum cu documente justificative menționate de organele de inspecție fiscală, rolul documentelor justificative fiind acela de a justifica prestarea efectivă a serviciilor.

Or, așa cum s-a consemnat și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016, în perioada verificată, societatea a desfășurat în principal activitate în domeniul lucrărilor de construcții, respectiv antreprenariat în construcții, proiect management, execuție și de instalații sanitare, încălzire, ventilație, aer condiționat, sisteme de stingere incendiu interioare și exterioare, alte lucrări de instalații tehnologice pentru clădiri, motiv pentru care societatea consideră că este justificată contractarea unor lucrări de subantrepriză instalații pentru obiectivul .X..

Societatea susține că tipurile de documente justificative menționate în norme sunt redactate cu titlu de exemplu, acestea putând lua diferite forme, în funcție de natura serviciilor și de necesitățile beneficiarilor, iar legislația fiscală nu prevede:

- reguli de conținut privind informațiile care trebuie înscrise în documentația justificativă;
- un set minim de informații necesar a fi înscris în aceste documente;
- forma documentației justificative (necesitatea semnăturilor, ștampilelor, avizelor de acceptare etc.),

motiv pentru care consideră că decizia organelor de inspecție fiscală de a ignora documentele prezentate de societate, respectiv situațiile de lucrări întocmite de prestatorul .X. SRL, este una arbitrară.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia situațiile de lucrări nu precizau și contractul în baza căruia s-au prestat serviciile, societatea menționează că în condițiile în care între părți exista un singur contract la momentul prestării respectivelor servicii, precizarea acestuia în situațiile de lucrări ar fi superfluă și absența acestei precizări nu afectează validitatea situațiilor de lucrări.

În ceea ce privește dreptul de a deduce TVA, societatea afirmă că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, având în vedere că serviciile prestate de .X. SRL sunt aferente unor lucrări de subantrepriză instalații pentru obiectivul .X., lucrări decontate de antreprenorul general .X. SRL.

În susținerea contestației, societatea invederează deciziile CJUE în cauzele C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr- und Vorratssrelle Getreide, C-177/99 Ampafrance și C-181/99 Sanofi, C-286/94 Garage Molenheide, C-210/91 Comisia Europeană v. Grecia, C-311/08 Société de Gestion Industrielle SA (SGI) și C-123/87 Lea Jorion.

f) Referitor la factura storno nr..X./31.01.2012 emisă către .X. SRL, societatea explică faptul că prin aceasta a fost stornată factura nr..X./30.12.2011 întrucât au fost solicitate lucrări suplimentare care ulterior nu au fost acceptate de către beneficiarul final.

Întrucât în urma stornării facturii nr..X./30.12.2011, suma achitată inițial de .X. SRL a fost compensată cu facturi emise de societate în luna martie 2012 și neachitate de către .X. SRL, societatea consideră că probează „*dincolo de orice îndoială*” faptul că au existat neînțelegeri cu privire la lucrările executate, fără a mai fi nevoie de a prezenta alte documente justificative.

De asemenea, societatea afirmă că într-o astfel de situație, principiul neutralității TVA, impune ajustarea în mod corespunzător a bazei de impunere și a TVA colectată inițial.

Cu privire la mențiunea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu ar fi furnizat dovada că factura ar fi fost comunicată către .X. SRL, .X. precizează că aceasta este nejustificată, în condițiile

În care factura storno conține un număr de înregistrare (intrare) atribuit de .X. SRL. În plus, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat principiul rolului activ statuat prin art.7 din Codul de procedură fiscală întrucât nu a verificat dacă .X. SRL a inclus respectiva factură în declarațiile sale.

g) În ceea ce privește cheltuielile înregistrate în contul 684.04 „Cheltuieli cu provizion clienți incerti”, societatea susține că suma de .X. lei reprezintă provizion pentru garanții de bună execuție acordate clienților (în cazul de față, .X. SRL), în conformitate cu prevederile contractuale, înregistrată în contul 267, constituită integral de .X. din facturile emise de .X. către .X. pentru obiectivul .X., în baza acordului de consorțiu (.X.) din data de 23.09.2008 și a contractului de construire din data de 24.09.2008 (X-.X.), toate aceste documente fiind prezentate organelor de inspecție fiscală, respectiv:

- acord de consorțiu;
- contract de construire;
- PV de recepție (societatea susține că a atașat în susținerea contestației procesele verbale semnate de toate părțile implicate cu autoritățile în vederea intabulării);
- facturile emise de .X.;
- centralizator facturi emise/încasări (detaliu contract),

astfel că aceste sume nu au și nu au avut niciodată natură juridică de creanțe (sume de încasat de la Lufin).

Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art.22 alin.(1) lit.j) din Codul fiscal, în condițiile în care în speță sunt aplicabile prevederile art.22 alin. (1) lit.b) din același act normativ.

Societatea invederează faptul că potrivit art.155 alin.(5) și alin.(6) din Codul fiscal, în cazul garanțiilor de bună execuție, emiterea de facturi este opțională, întrucât garanțiile de bună execuție nu intră în sfera de aplicare a TVA și prin urmare nu sunt incluse în baza de impozitare.

Cu privire la faptul că în cadrul înregistrărilor contabile, în epocă, s-a produs o eroare contabilă de înregistrare a sumelor în cauză în contul 491, societatea afirmă că această eroare nu poate să schimbe natura juridică a sumelor, aceasta rămânând cea de garanții.

h) Referitor la cheltuielile cu dobânzi bancare în sumă de .X. lei, societatea consideră că abordarea organelor de inspecție fiscală încalcă principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune, care interzice administrației fiscale să evalueze în mod critic deciziile de gestiune ale întreprinderii, cum ar fi opțiunea acesteia de a apela la un

credit bancar cu dobândă fiscală deductibilă, deși ar fi avut fonduri proprii insuficiente.

De asemenea, societatea menționează faptul că din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă în mod clar că între creditele bancare contractate de societate și creditele ce ar fi fost acordate societăților din grup ar exista o legătură directă. Creditele bancare au fost contractate în 2008 (creditul de la .X. a fost accesat într-o tranșă unică în data de 10.06.2008, pentru cel de la .X. au fost accesări și rambursări în perioada 2008-2014), când societatea a avut profit și nu a avut datorii la bugetul statului, iar sumele din contul 451 "Decontări în cadrul grupului" la care fac referire organele de inspecție fiscală au fost înregistrate în perioada 2010-2014.

Din analiza evoluției soldului contului 451, societatea constată că finanțările cele mai mari au avut loc către .X.X. SRL în perioada 2010-2011, dar până la final (2014) au fost achitate integral.

În 2010-2011, .X. precizează că a finanțat .X.X. SRL, care la rândul său a finanțat .X. (deținută la aceea vreme 100% de .X.X. SRL), iar .X., cu sumele primite de la .X.X. SRL a efectuat investiții .X. în zona TAP (.X. .X.), investiții la care .X. a avut contracte de execuție (cu .X. sau cu chiriașii acesteia, ex. Valeo), înregistrând venituri.

i) În ceea ce privește cheltuielile cu materii prime, materiale, servicii, aferente obiectivului „Memorandumului” în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat în integralitatea lor operațiunile derulate în baza contractelor pentru acest obiectiv, respectiv contractul nr.X/15.09.2008 pentru lucrări de instalații și contractul nr.X./ 21.05.2009 pentru lucrări de finisaje, aspect ce rezultă din nota explicativă nr..X./ 21.05.2016 unde au precizat faptul că din verificările efectuate în perioada ianuarie 2010-septembrie 2015 nu a rezultat facturarea de servicii și/sau bunuri de natura celor înregistrate pe conturile de cheltuieli către .X. .X. SRL. Or, societatea precizează că a facturat către .X. .X. SRL lucrările prevăzute în cele două contracte în anul 2009 (care nu face obiectul inspecției fiscale), a înregistrat venitul (în sumă netă de .X. lei) aferent acestor facturi (emise în anul 2009) și a colectat TVA aferentă acestor facturi.

Societatea afirmă faptul că având în vedere că un contract de asemenea natură nu se poate derula pe parcursul unui singur an (și nu poate fi întocmit ținând cont de perioada de prescripție) este obligația organelor de inspecție fiscală să revizuiască contractele încheiate în anii 2008 și 2009, deoarece acestea produc efecte economice în toată perioada supusă inspecției fiscale, și în consecință să analizeze întreaga operațiune ca un tot unitar, fără a separa în mod artificial și vădit eronat înregistrarea veniturilor de înregistrarea costurilor aferente

acestor venituri, numai pentru argumentul artificial potrivit căruia veniturile au fost înregistrate într-o perioadă care nu face obiectul inspecției fiscale.

În ceea ce privește TVA, societatea invocă prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal, și arată că respingerea dreptului de deducere pentru cheltuielile înregistrate în perioada 2010-2014 pentru simplul motiv că veniturile au fost înregistrate anterior înregistrării costurilor (și într-o perioadă fiscală anterioară ce nu face obiectul inspecției fiscale) ar fi o măsură excesivă, fără temei legal și ar încălca principiile neutralității și al proporționalității.

î) Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X. lei, ajustată de organele de inspecție fiscală aferentă imobilelor deținute de societate la data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA (23.02.2015), societatea invederează faptul că bunurile imobile au fost anterior supuse executării silite, chiar de către AJFP din cadrul ANAF, fiind livrate în regim de taxare în cadrul acestei proceduri, iar abordarea organelor de inspecție fiscală reprezintă o dublă impozitare.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală aveau obligația să țină cont de faptul că bunurile imobile au fost anterior livrate în regim de taxare, dreptul de deducere a TVA la achiziția/construcția imobilelor rămânând astfel garantat, conform principiului neutralității TVA.

Având în vedere motivele de fapt și de drept invocate mai sus, societatea solicită admiterea contestației și pe cale de consecință anularea în parte a Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016 pentru obligațiile principale stabilite suplimentar de plată în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit și în sumă de .X. lei reprezentând TVA.

B. Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 emisă Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., societatea susține că întrucât a formulat contestație cu privire la debitul principal stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016 și prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016, respectiv a contestat în integralitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în urma inspecției fiscale în sumă de .X. lei și a contestat în parte TVA stabilită suplimentar de plată pentru suma de .X. lei, obligații principale în baza cărora au fost stabilite obligații de plată accesorii, conform principiului accesorium sequitur principale, înțelege să conteste și cuantumul acestora.

Societatea invederează faptul că prin decizia privind calculul de accesorii, organele fiscale au stabilit obligațiile accesorii de plată, respectiv penalități de întârziere aplicând cota de 15% introdusă prin OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi ce au rămas în vigoare până la data de 02.06.2013, întrucât inclusiv legiuitorul a sesizat faptul că penalitățile de întârziere stabilite în conformitate cu prevederile art.120¹ din Codul de procedură fiscală, astfel cum au fost aceste prevederi modificate prin prevederile OUG nr.39/2010, sunt disproporționate și împovărătoare pentru contribuabili.

Prin urmare, societatea apreciază că stabilirea de penalități de întârziere aplicând prevederile legale modificate de către legiuitor în considerarea tocmai a caracterului excesiv al acestora, încalcă în mod evident principiul proporționalității.

În susținerea celor de mai sus, societatea invocă cauzele: C-210/91 Comisia Europeană vs.Grecia, C-286/82 și 26/83 Luisi și Carbone împotriva Ministero del Tesoro și C-203/80 Casati, subliniind faptul că dreptul unional și practica CJUE prevalează normelor de drept intern astfel că acestea sunt aplicabile și în situația în care Codul de procedură fiscală din România nu prevede plafonarea expresă a dobânzilor și penalităților de întârziere în raport cu debitul suplimentar.

.X. apreciază că organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada culpei societății, acestea interpretând într-un mod foarte extensiv, distorsionând prevederile legale în materia fiscală, fiind vădit faptul că societatea a acționat în limitele legale în ceea ce privește aspectele ce au făcut obiectul contestației.

Totodată, întrucât Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 a fost emisă după intrarea în vigoare a noului Cod de procedură fiscală și că acest act administrativ urmează unei inspecții fiscale efectuate după intrarea în vigoare a noului Cod de procedură fiscală, societatea consideră că trebuia emis în conformitate cu prevederile noului Cod de procedură fiscală și nu să fie fundamentat exclusiv pe prevederile vechiului Cod de procedură fiscală, în care se precizează inclusiv faptul că termenul în care contribuabilul poate formula contestație este de 30 de zile.

Având în vedere aspectele de fapt și de drept precizate mai sus, societatea invederează faptul că decizia privind calculul de accesorii este în mod vădit eronat fundamentală în drept, impunându-se anularea acesteia.

II.A. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat la .X. o

inspecție fiscală parțială, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010-30.09.2015 și TVA pentru perioada 01.01.2011-31.01.2016, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016, contestată.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) societatea a înregistrat în luna iunie 2010, în contul 628 „Cheltuieli cu servicii de la terți” suma de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./30.06.2010 emisă de .X. SRL, reprezentând servicii conform contract de consultanță din data de 01.03.2009, în condițiile în care din analiza contractului, rezultă că serviciile prestate ar fi trebuit facturate lunar, tariful fiind de .X. lei pe lună, astfel că emiterea unei singure facturi de către .X. SRL în sumă de .X. lei și deducerea în baza acesteia a cheltuielii aferente de către .X. nu se justifică cu documente legal întocmite. Pe de altă parte, societatea nu a prezentat dovezi concludente privind serviciile prestate, volumul acestor servicii, modul prin care s-a determinat valoarea serviciilor facturate de .X. SRL în sumă de .X. lei, motiv pentru care au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b) .X. a înregistrat pe conturile de cheltuieli deductibile, în contul 625.3, facturile emise de .X. SRL nr..X./16.03.2011 reprezentând bilet cazare cu mic dejun în perioada 25.03.2011-28.03.2011 în Thailanda în sumă de .X. lei și nr..X./24.03.2011 reprezentând bilet de avion nr..X. și .X. în sumă de .X. lei, în condițiile în care nu a prezentat documente probante din care să rezulte scopul deplasării, numele persoanelor și calitatea acestora ce au făcut deplasarea etc. pentru a justifica că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile, astfel că acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(2) lit.e) din Codul fiscal.

c) pentru anul 2011, conform registrului de evidență fiscală, societatea a înregistrat la data de 31.12.2011 un sold debitor al contului 711 „Venituri aferente producției în curs”, în sumă de .X. lei, iar potrivit balanței contabile la data de 31.12.2011 și contului de profit și pierdere anexat bilanțului contabil depus de .X. pentru anul 2011, un sold debitor al contului 711 în sumă de .X. lei. Între cele două sume există o diferență în sumă de .X. lei, cu care societatea a diminuat în mod nejustificat baza impozabilă la calculul impozitului pe profit pentru anul

2011, astfel că acestea nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal.

d) prin notele contabile 11,12,13 și 15 din data de 31.12.2014, societatea a diminuat soldul debitor al conturilor de imobilizări 211 „Terenuri” și 212 „Construcții” cu suma de .X. lei, în corespondență cu contul 681.03 „Cheltuieli privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”, în baza rapoartelor de evaluare, cheltuieli care au fost considerate în mod eronat deductibile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2014, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.ș) din Codul fiscal.

e) potrivit registrului jurnal, .X. a înregistrat în luna decembrie 2012, în debitul contului 684.04 „Cheltuieli cu provizion creanțe clienți incerti”, în corespondență cu contul 491 „Provizion clienți incerti”, suma de .X. lei în condițiile în care nu a făcut dovada că la data la care a constituit și dedus provizionul în sumă de .X. lei prin contul 491 reprezentând 100% din creanță, erau îndeplinite condițiile legale referitoare la deductibilitatea provizioanelor constituite pentru creanțe asupra clienților și ca o consecință a acestui fapt nu a făcut dovada că se afla în una din situațiile prevăzute la art.22 lit.c) sau lit.j) din Codul fiscal.

Prin Nota explicativă, reprezentantul societății a precizat că suma de .X. lei, reprezintă 100% din creanță deținută la .X. SRL, respectiv garanție constituită la beneficiar, însă societatea nu a prezentat facturile și contractul în baza cărora s-a reținut de la plată garanția de bună execuție, documente din care să rezulte data scadentă a garanției și pe cale de consecință data la care .X. avea dreptul de a solicita restituirea acesteia și respectiv documente din care să rezulte că .X. nu a decăzut din dreptul de a solicita restituirea acestor sume. În plus, societatea nu a făcut dovada că a emis către .X. SRL factura de restituire a garanției și nu a aratat cauza pentru care nu a emis-o.

f) în perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, societatea a dedus integral la calculul profitului impozabil suma totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile, în condițiile în care a împrumutat societățile afiliate din grupul .X., cu sume de bani care depășesc valoarea creditelor contractate, fără a percepe dobânzi și fără să fie supuse deductibilității limitate prevăzută de art.23 din Codul fiscal, întrucât creditele au fost contractate/obținute de la instituții de credit române așa cum prevede alin.(4) de la acest articol, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat creditele bancare pentru susținerea financiară a societăților din grup fără a

percepe dobândă, motiv pentru care creditele contractate nu sunt generatoare de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

g) 1. Societatea a dedus cheltuieli cu prestări de servicii de consultanță, dezvoltare și promovare .X. în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, în baza a trei facturi emise de .X. SRL .X., fără să probeze conținutul economic al tranzacției;

2. .X. a dedus cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de .X. lei, plus TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./31.10.2011, emisă de .X. SRL .X., în condițiile în care aceste servicii erau identice cu cele facturate de .X. SRL .X.,

3. Societatea a dedus cheltuieli la calculul profitului impozabil pentru anul 2011 în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./30.12.2011 emisă de .X. SRL reprezentând servicii de facilitare a încheierii unui contract de antrepriză pentru obiectivul .X. .X. conform contract nr..X./27.12.2011. Organele de inspecție fiscală au constatat că situația de lucrări la factura nr..X./30.12.2011 prezintă în termeni generali obligațiile pe care le are consultantul .X. SRL fără a furniza date și informații concrete cu privire la prestarea efectivă a unor servicii în scopul definit în contractul de consultanță, pe de o parte și pe de altă parte nu rezultă beneficiile concrete pe care .X. le-a obținut urmare a consultanței achiziționate. Totodată, .X., în calitate de subantreprenor de lucrări de instalații la obiectivul .X., a achitat către antreprenorul general, .X. SRL, cota de antrepriză generală pentru lucrările subcontractate, iar aceste lucrări au fost executate în anii 2010-2011, anterior încheierii contractului de consultanță cu .X. SRL.

4. Societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna februarie 2013 două facturi de prestări servicii emise de .X. SRL, respectiv facturile nr..X./08.2011 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și nr..X./18.07.2012 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de 8.217 lei, în condițiile în care a prezentat:

- pentru justificarea primei facturi în cuprinsul căreia se menționa „contravaloare lucrări și materiale luna ianuarie parțial”, situația de lucrări nr.X/30.03.2011, neștampilată și nesemnată nici de emitent și nici de beneficiar, întocmită pentru lucrări efectuate în lunile februarie și martie 2011, fără a se preciza contractul în baza căruia au fost efectuate aceste lucrări, fără a prezenta documentele de recepție și fără a se putea identifica obiectivul/locația în care au fost executate aceste lucrări;

- pentru justificarea celei de a doua facturi, Actul adițional nr..X./05.02.2011 la contractul nr..X./28.06.2010, document nesemnat și neștampliat de furnizor.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor de mai sus, la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor menționate mai sus, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

h) La data de 30.12.2011, .X. a emis către .X. SRL factura nr..X. în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând lucrări conform contract nr.X și situație de lucrări atașată august 2011, iar la data de 31.01.2012, societatea a emis factura nr..X. prin care a stornat factura de mai sus, motivat de faptul că lucrările nu au fost acceptate de beneficiarul final al proiectului .X., deși aceste lucrări au fost achitate parțial de .X. SRL, în condițiile în care societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală dovada comunicării facturii storno către client și nici documentele care să confirme starea de fapt, respectiv procese verbale de recepție sau alte documente încheiate între părțile implicate (beneficiar, antreprenor, subantreprenor, diriginte de șantier etc.) din care să rezulte existența unor vicii de execuție, natura acestor vicii, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate;

De asemenea, .X. a emis factura nr..X./30.12.2011 în sumă de -.X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, prin care a stornat factura nr..X./30.06.2010 aferentă serviciilor prestate către .X. SRL în anul 2010, pe motiv că lucrările nu au fost efectuate conform proiectului și nu au fost recepționate, fiind dezafectate și refăcute pe cheltuiala proprie. Societatea nu a prezentat documentele prin care s-au constatat viciile de execuție, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivul de construcție în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc.

Totodată, prin facturile emise nr..X./28.01.2013 și nr..X./28.01.2013, .X. a stornat facturile de execuție lucrări de instalații emise în anul 2009, nr..X./26.10.2009 către .X. în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și nr..X./26.10.2009 către .X. în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, pe motivul că lucrările de instalații conform contractului de executare lucrări, nu au fost executate din motive

imputabile vânzătorului fără însă a justifica stornarea acestor facturi la o distanță de peste 3 ani.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea veniturilor din contul 704 „Venituri din lucrări prestate” și diminuarea bazei impozabile a profitului impozabil este insuficient justificată, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(6) și art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA este nejustificată, nefiind îndeplinite niciuna din condițiile prevăzute la art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

i) Societatea a înregistrat pe conturile de cheltuieli deductibile (623.2 „Cheltuieli de protocol”) facturile nr..X./09.12.2010 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și nr..X./10.03.2011 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, emise de .X. SRL, reprezentând achiziții ceasuri de lux, în condițiile în care nu a nominalizat persoanele care au beneficiat de aceste bunuri, calitatea acestora, nu a furnizat probe din care să rezulte scopul economic pentru care au fost utilizate bunurile achiziționate și implicit nu a probat faptul că au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere a acestor cheltuieli la calculul profit impozabil în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste achiziții nu sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nici nu pot fi acceptate ca fiind în spiritul și litera prevederilor art.128 alin.(8) lit.f) din același act normativ.

j) În perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, .X. a înregistrat în evidența contabilă pentru obiectivul „Memorandului”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu materii prime, materiale, servicii de proiectare și obținere avize, în condițiile în care în perioada februarie 2010-ianuarie 2016, societatea nu a făcut dovada că au fost realizate/constituite venituri în contrapartidă, prin contul 704 „Venituri din servicii prestate” și/sau contul 711 „Venituri aferente producției în curs de execuție”, în conformitate cu prevederile pct.259 și pct.274 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile

conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia cheltuiala este deductibilă la calculul profitului impozabil dacă aceasta este generatoare de venituri impozabile.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile de la art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2010, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an. Aceleași reglementări au fost valabile și pentru perioada 2011-2014, cu mențiunea că a fost eliminată limitarea perioadei de decontare de un an.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a factura lucrările de construcții efectuate până cel târziu în luna decembrie 2011, iar lucrările înregistrate de societate în anii 2011-2014 pe seama șantierului „Memorandului” trebuiau facturate pe măsura finalizării acestora, fapt care nu s-a întâmplat nici până la data anulării codului de TVA și respectiv scoaterii societății din evidență ca plătitor de TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 26.02.2015 (data la care societății i s-a anulat codul de înregistrare în scop de TVA), .X. avea obligația ajustării TVA deduse în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

k) Întrucât la data de 26.02.2015, când i-a fost anulat codul de TVA, .X. avea înregistrate în evidența contabilă immobilizări pentru care a dedus TVA la achiziție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ca prin decontul de TVA depus pentru luna februarie 2015 să declare TVA ajustată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b), alin.(4) lit.a) pct.1 și alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, întrucât la data de 26.02.2015, când i-a fost anulat codul de TVA, .X. avea înregistrate în evidența contabilă în contul 231.23 „Imobilizări în curs de execuție” suma de .X. lei, care reprezintă materiale și lucrări de amenajare sediu nou din .X., .X., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ca prin decontul de TVA depus pentru luna februarie 2015 să declare TVA ajustată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.a) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

B) În temeiul art.88 lit.c) și art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru plata cu întârziere a obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr F-TM .X./29.06.2016, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, au fost stabilite suplimentar de plată în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care a emis facturi storno pentru serviciile prestate către beneficiari, pe considerentul că lucrările nu au fost acceptate de către aceștia, fără să prezinte nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente care să confirme starea de fapt.

În fapt, la data de 30.12.2011, .X. a emis către .X. SRL factura nr..X. în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei reprezentând lucrări conform contract nr. X și situație de lucrări atașată august 2011, iar la data de 31.01.2012, societatea a emis factura nr..X. prin care a stornat factura de mai sus, motivat de faptul că lucrările nu au fost

acceptate de beneficiarul final al proiectului .X., deși aceste lucrări au fost achitate parțial de .X. SRL.

De asemenea, .X. a emis factura nr..X./30.12.2011 în sumă de -.X. lei și TVA în sumă de -.X. lei, prin care a stornat factura nr..X./30.06.2010 aferentă serviciilor prestate către .X. SRL în anul 2010, pe motivul că lucrările nu au fost efectuate conform proiectului și nu au fost recepționate, fiind dezafectate și refăcute pe cheltuiala proprie.

Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să confirme starea de fapt, respectiv procese verbale de recepție sau alte documente încheiate între părțile implicate (beneficiar, antreprenor, subantreprenor, diriginte de șantier etc.) din care să rezulte existența unor vicii de execuție, natura acestor vicii, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivul de construcție în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA nu este justificată, întrucât nu este îndeplinită niciuna din condițiile prevăzute la art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 05.09.2011:

“Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut expres situațiile în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot ajusta baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

În raport de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a emis facturi de stornare în anii 2011 și 2012, pe considerentul că lucrările prestate nu au fost acceptate de beneficiari, în condițiile în care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte existența unor vicii de execuție, natura acestor vicii, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivul de construcție în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc.

În lipsa documentelor justificative care să confirme starea de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA nu este justificată, întrucât nu este îndeplinită niciuna din condițiile prevăzute la art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv procesele verbale de recepție sau alte documente încheiate între părțile implicate (beneficiar, antreprenor, subantreprenor, diriginte de șantier etc.), aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt.

Față de cele ce preced, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente care să confirme starea de fapt, respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, limitându-se doar a afirma faptul că dezafectarea lucrărilor și refacerea pe cheltuiala beneficiarului a acestora sunt motive suficiente pentru a storna o factură și pentru a evita un litigiu.

Această afirmație a societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate, și numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o

hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că nu poate fi neglijată problema dovezii operației juridice în sens de negotium juris, în care scop se cere constatarea prin înscris a voinței părților (înscrisul este cerut ad validatem) sau existența unui început de dovadă scrisă care, completat cu alte probe, face dovada acestei operații.

Potrivit Codului civil, acordul de voință se încheie între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține, spre exemplificare, că adresa emisă de .X. SRL, în data de 14.12.2011, nu poate fi reținută ca fiind un acord între părți, întrucât aceasta este un document unilateral.

Astfel, din analiza conținutului adresei mai sus menționate, rezultă că administratorul societății .X. SRL, solicită stornarea facturii nr..X./30.06.2010, întrucât lucrările nu au fost acceptate, fără să detalieze către cine se adresează, motivele care au determinat respingerea lucrărilor etc. Singura trimitere la societatea .X. este numărul de înregistrare dat de .X. în colțul din dreapta sus a respectivei adrese, respectiv nr.112/15.12.2011.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației iudețene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă la data la

care i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, .X. avea obligația ajustării TVA deduse aferentă achizițiilor înregistrate de societate în anii 2011-2014 pe seama șantierului „Memorandului”, ce nu au fost cuprinse în situații de lucrări și nu au fost facturate către beneficiar, precum și a immobilizărilor aflate în evidența contabilă, pentru care a dedus TVA la achiziție, în condițiile în care se consideră că bunurile/serviciile respective nu mai pot fi alocate unor activități taxabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, .X. a înregistrat în evidența contabilă pentru obiectivul „Memorandului”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu materii prime, materiale, servicii de proiectare și obținere avize, în condițiile în care în perioada februarie 2010-ianuarie 2016, societatea nu a făcut dovada că au fost realizate/constituite venituri în contrapartidă, prin contul 704 „Venituri din servicii prestate” și/sau contul 711 „Venituri aferente producției în curs de execuție”, în conformitate cu prevederile pct.259 și pct.274 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația de a factura lucrările de construcții, efectuate până cel târziu în luna decembrie 2011, iar lucrările înregistrate de societate în anii 2011-2014 pe seama șantierului „Memorandului” trebuiau facturate pe măsura finalizării acestora, fapt care nu s-a întâmplat nici până la data anulării codului de TVA și respectiv scoaterii societății din evidență ca plătitor de TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 26.02.2015 (data la care societății i s-a anulat codul de înregistrare în scop de TVA), .X. avea obligația ajustării TVA deduse în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Întrucât la data de 26.02.2015, când i-a fost anulat codul de TVA, .X. avea înregistrate în evidența contabilă immobilizări pentru care a dedus TVA la achiziție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația ca prin decontul de TVA depus pentru luna februarie 2015 să declare TVA ajustată în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(2) lit.b), alin.(4) lit.a) pct.1 și

alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.54 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel:

- pentru hala industrială SAD 9 achiziționată în anul 2007, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, suma de TVA ajustată este de .X. lei, sumă care rezultă din produsul dintre suma ajustabilă anual (.X. lei) și numărul de ani rămași din perioada de ajustare, respectiv 12;
- pentru terenul din loc..X. înscris în CF .X. achiziționat în anul 2007 pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, suma de TVA ajustată, calculată după aceleași principiu, este de .X. lei;
- pentru terenul din loc..X. înscris în CF .X. achiziționat în anul 2007 pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei suma de TVA ajustată, calculată după aceleași principiu, este de .X. lei;
- pentru apartamentul nr.X situat în .X., .X., achiziționat cu factura emisă de .X. SRL .X., cu TVA în sumă de .X. lei, suma de TVA ajustată este de .X. lei.

În drept, potrivit art.148 alin(1) lit.a) și art.149 alin.(2) lit.b), alin.(4) lit.a) pct.1 și alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 13.02.2015:

“Art.148

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;”

“Art.149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

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

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

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

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin.(2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin.(4) lit.a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.54 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(6) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art.153 alin.(9) lit.a) - e) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art.149 alin.(4) lit. a) pct.1 din Codul fiscal. Ajustarea va fi reflectată în ultimul decont de taxă deus înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă bunurilor de capital proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal. În situația bunurilor de capital livrate în cadrul procedurii de executare silită, în regim de taxare, în perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de TVA, persoanele impozabile pot ajusta taxa aferentă acestora proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Ajustarea va fi reflectată în primul decont de taxă deus după înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.”

În raport de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 26.02.2015, data la care societății i s-a anulat codul de înregistrare în scop de TVA, .X. avea obligația ajustării TVA deduse în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor înregistrate de societate în anii 2011-2014 pe seama șantierului „Memorandului” ce

trebuiau facturate pe măsura finalizării acestora, și în sumă de .X. lei aferentă imobilizărilor înregistrate în evidența contabilă pentru care a dedus TVA la achiziție.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia abordarea organelor de inspecție fiscală de a ajusta TVA deductibilă în sumă de .X. lei, aferentă imobilelor deținute la data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, reprezintă o dublă impozitare având în vedere faptul că bunurile imobile au fost anterior supuse executării silite, chiar de către AJFP din cadrul ANAF, fiind livrate în regim de taxare în cadrul acestei proceduri, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât împrejurarea că ulterior datei la care a intervenit obligația de ajustare a TVA, o parte dintre bunurile imobile ale societății au fost vândute la licitație cu TVA de către executorul judecătoresc în cadrul procedurii de executare silită nu are relevanță asupra obligației pe care societatea o avea la data scoaterii din evidență ca plătitor de TVA, aceea de a ajusta în favoarea statului, taxa dedusă anterior, în conformitate cu prevederile legale, societatea având posibilitatea de a ajusta în favoarea sa TVA colectată în cadrul procedurii de executare silită, dacă se înregistrează în scopuri de TVA, astfel că în speță nu se pune problema unei duble impozitari.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că anularea codului de TVA este o măsură fiscală sancționatorie, care are unic scop descurajarea activităților cu risc de fraudă, contribuabilul păstrându-și calitatea de comerciant conferită de Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale și prin urmare poate efectua acte de comerț având obligația de a plăti TVA pentru livrările/prestările efectuate, inclusiv cele efectuate în cadrul procedurii de executare silită, dar nu are drept de deducere pentru achizițiile efectuate.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., în ceea ce privește TVA în sumă de **.X. lei.**

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a probat cu documente justificative, faptul că serviciile în cauză, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în urma verificării, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal, art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în TVA, întrucât au constatat următoarele:

a) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în trei facturi emise de .X. SRL .X., reprezentând servicii de consultanță, dezvoltare și promovare .X. fără să probeze conținutul economic al tranzacției;

b) .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./31.10.2011, emisă de .X. SRL .X., în condițiile în care aceste servicii erau identice cu cele facturate de .X. SRL .X.;

c) Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./30.12.2011 emisă de .X. SRL reprezentând servicii de facilitare a încheierii unui contract de antrepriză pentru obiectivul .X. .X. conform contractului nr..X./27.12.2011, în condițiile în care situația de lucrări prezintă în termeni generali obligațiile pe care le are consultantul .X. SRL fără a furniza date și informații concrete cu privire la prestarea efectivă a unor servicii în scopul definit în contractul de consultanță, pe de o parte și pe de altă parte nu rezultă beneficiile concrete pe care .X. le-a obținut urmare a consultanței achiziționate.

d) Societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna februarie 2013 două facturi de servicii emise de .X. SRL, respectiv factura nr..X./08.2011 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./18.07.2012 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de X lei, în condițiile în care a prezentat:

- pentru justificarea primei facturi în cuprinsul căreia se menționa „contravaloare lucrări și materiale luna ianuarie parțial”, situația de lucrări nr.X/30.03.2011, neștampilată și nesemnată nici de emitent și nici de beneficiar, întocmită pentru lucrări efectuate în lunile februarie și martie 2011, fără a se preciza contractul în baza căruia au fost efectuate aceste lucrări, fără a prezenta documentele de recepție și

fără a se putea identifica obiectivul/locația în care au fost executate aceste lucrări;

- pentru justificarea celei de a doua facturi, Actul adițional nr..X./05.02.2011 la contractul nr..X./28.06.2010, document nesemnat și neștampliat de furnizor.

În drept, în ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere a TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar la art.146 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond

cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere al TVA, aferentă serviciilor menționate mai sus, avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, documente din care să se poată stabili fără echivoc:

- prestarea efectivă a serviciilor în speță,
- necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de operațiuni taxabile,
- îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă prevăzute de lege pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă,

respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Față de cele ce preced, se reține că pentru acest capăt de cerere, societatea s-a limitat să anexeze în susținerea contestației doar contractul de subantrepriză nr..X./28.06.2010, încheiat între .X. SRL, în calitate de antreprenor și .X. SRL, în calitate de subantreprenor.

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, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA** înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative care sunt stipulate la Titlul II– Impozitul pe profit (art.21) și nu la Titlul VI– Taxa pe valoarea adăugată, se reține faptul că într-adevăr prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI, iar la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să 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.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci 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”.*

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

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

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

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau

serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Așadar, afirmația societății în susținerea deductibilității cheltuielilor în cauză, respectiv faptul că „*din simpla analiză*” a prevederilor art.145 alin.(2) și art.146 din Codul fiscal, rezultă că societatea are dreptul de a deduce TVA aferentă achizițiilor/serviciilor, întrucât acestea sunt „*în mod evident*” destinate operațiunilor taxabile ale societății, iar facturile aferente conțin toate informațiile impuse de art.155 din Codul fiscal, fără însă să fie probată cu documente justificative care să facă dovada prestării efective a serviciilor și măsura în care sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste servicii.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, având în vedere că serviciile prestate de .X. SRL sunt aferente unor lucrări de subantrepriză instalații pentru obiectivul .X., lucrări ce au fost decontate de antreprenorul general .X. SRL, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar prezența sau lipsa documentelor de plată între alte două societăți nu este o condiție pentru stabilirea tratamentului fiscal al unei operațiuni și nu constituie un criteriu în acordarea dreptului de deducere a TVA și în fundamentarea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare.

Referitor la invocarea Sentinței civile nr.857 a Curții de Apel .X. în dosarul nr..X./2012 .X., menținută de Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care se stabilește dreptul de deducere a TVA chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc toate condițiile de formă, arătând prevalența fondului în fața formei în dreptul fiscal, organul de soluționare a contestației reține că prin adresa nr..X.3/2015, Direcția Generală Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, cu privire la .X., precizează:

„[...] începând cu data de 01.01.2007, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauze similare celor supuse analizei. Aceste hotărâri, în măsura în care legislația națională nu conține

dispoziții contrare, sunt aplicabile ca atare și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal sau în norme.

Totodată, referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, apreciem că există jurisprudența europeană din care rezultă că autoritatea fiscală poate să refuze exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a neregulilor constatate în facturi”.

Mai mult, în cazul contestat, organele de inspecție fiscală nu au constatat faptul că nu au fost îndeplinite condițiile de formă **ci** condiția de fond, respectiv societatea nu a probat cu documente prestarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici invocarea de către societate a principiilor neutralității și proporționalității.

De asemenea, principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană de Justiție în cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise, Molenheide (soluție pronunțată în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96 și cauza C-25/03, Eswein), invocat de societate în susținerea contestației vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare, ceea ce nu este cazul în speță.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în **sumă de .X. lei.**

4. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. 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, nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea

propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că la data de 26.02.2015, când i-a fost anulat codul de TVA, societatea avea obligația ca prin decontul de TVA depus pentru luna februarie 2015 să declare TVA ajustată aferentă imobilizărilor în curs înregistrate în evidența contabilă.

Prin contestația formulată, .X. deși contestă obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 pentru TVA în sumă de .X. lei, nu aduce argumente și nu invocă temeieri 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 OPANAF 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.

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.”

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.

Totodată, se reține 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar*

nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că societatea, deși contestă TVA în sumă de .X. 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, respectiv nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

Întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, 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 OPANAF 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.F–TM .X./29.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

B. Referitor la impozit pe profit în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent:

- cheltuielilor cu servicii de consultanță în sumă de .X. lei facturate de .X. SRL;
- cheltuielilor cu prestări de servicii de consultanță, dezvoltare și promovare .X. în sumă de .X. lei facturate de .X. SRL .X.;
- cheltuielilor cu prestări de servicii în sumă de .X. lei facturate de .X. SRL .X.;
- cheltuielilor cu servicii consultanță în sumă de .X. lei facturate de .X. SRL;
- cheltuielilor în sumă de 10.931.934 lei, cu materii prime, materiale, servicii de proiectare și obținere avize, înregistrate în evidența contabilă pentru obiectivul „Memorandului”, precum și
- cheltuielile cu servicii în sumă de .X. lei facturate de .X. SRL, cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2013 și

- cheltuielile în sumă de .X. lei cu materii prime, materiale, servicii de proiectare și obținere avize, înregistrate în evidența contabilă pentru obiectivul „Memorandului”, cu care a fost diminuată pierderea fiscală în perioada 2013-2014,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile mai sus menționate, sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a probat cu documente justificative, faptul că serviciile în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în urma verificării, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(6), art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit, întrucât au constatat următoarele:

a) Societatea a înregistrat în luna iunie 2010, în contul 628 „Cheltuieli cu servicii de la terți” suma de .X. lei, înscrisă în factura nr..X./30.06.2010 emisă de .X. SRL, reprezentând servicii conform contractului de consultanță din data de 01.03.2009, în condițiile în care din analiza contractului, rezultă că serviciile prestate ar fi trebuit facturate lunar, tariful fiind de .X. lei pe lună, astfel că emiterea unei singure facturi de către .X. SRL în sumă de .X. lei și deducerea în baza acesteia a cheltuielii aferente de către .X. nu se justifică cu documente legal întocmite. Pe de altă parte, societatea nu a prezentat dovezi concludente privind serviciile prestate, volumul acestor servicii, modul prin care s-a determinat valoarea serviciilor facturate de .X. SRL în sumă de .X. lei;

b) Societatea a dedus cheltuieli cu prestări de servicii de consultanță, dezvoltare și promovare .X. în sumă de .X. lei, în baza a trei facturi emise de .X. SRL .X., fără să probeze conținutul economic al tranzacției;

c) .X. a dedus cheltuieli cu prestări de servicii în sumă de .X. lei, în baza facturii nr..X./31.10.2011, emisă de .X. SRL .X., în condițiile în care aceste servicii erau identice cu cele facturate de .X. SRL .X.;

d) Societatea a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei în baza facturii nr..X./30.12.2011 emisă de .X. SRL reprezentând servicii de facilitare a încheierii unui contract de antrepriză pentru obiectivul .X. .X. conform contract nr..X./27.12.2011, în condițiile în care situația de lucrări prezintă în termeni generali obligațiile pe care le are consultantul .X. SRL fără a furniza date și informații concrete cu privire la prestarea

efectivă a unor servicii în scopul definit în contractul de consultanță, pe de o parte și pe de altă parte nu rezultă beneficiile concrete pe care .X. le-a obținut urmare a consultanței achiziționate. Totodată, .X., în calitate de subantreprenor de lucrări de instalații la obiectivul .X., a achitat către antreprenorul general, .X. SRL, cota de antrepriză generală pentru lucrările subcontractate, iar aceste lucrări au fost executate în anii 2010-2011, anterior încheierii contractului de consultanță cu .X. SRL;

e) Societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna februarie 2013, două facturi de prestări servicii emise de .X. SRL, respectiv factura nr..X./08.2011 în sumă de .X. lei și factura nr..X./18.07.2012 în sumă de .X. lei, în condițiile în care a prezentat:

- pentru justificarea primei facturi în cuprinsul căreia se menționa „contravaloare lucrări și materiale luna ianuarie parțial”, situația de lucrări nr.9/30.03.2011, neștampilată și nesemnată nici de emitent și nici de beneficiar, întocmită pentru lucrări efectuate în lunile februarie și martie 2011, fără a se preciza contractul în baza căruia au fost efectuate aceste lucrări, fără a prezenta documentele de recepție și fără a se putea identifica obiectivul/locația în care au fost executate aceste lucrări;

- pentru justificarea celei de a doua facturi, Actul adițional nr..X./05.02.2011 la contractul nr..X./28.06.2010, document nesemnă și neștampilat de furnizor.

f) În perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, .X. a înregistrat în evidența contabilă pentru obiectivul „Memorandului”, suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu materii prime, materiale, servicii de proiectare și obținere avize, în condițiile în care în perioada februarie 2010-ianuarie 2016, societatea nu a făcut dovada că au fost realizate/constituite venituri în contrapartidă, prin contul 704 „Venituri din servicii prestate” și/sau contul 711 „Venituri aferente producției în curs de execuție”, în conformitate cu prevederile pct.259 și pct.274 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010 precizează:

“Art.19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La

stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“Art.21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

De asemenea, se reține că cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016 prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că întrucât, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății, nu au probat cu documente justificative, faptul că serviciile în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu serviciile în cauză la calculul profitului impozabil, avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, documente din care să se poată stabili fără echivoc:

- prestarea efectivă a serviciilor în speță,
- necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și măsura în care acestea sunt aferente realizării de venituri impozabile,

respectiv documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Față de cele ce preced, se reține că pentru acest capăt de cerere, societatea s-a limitat să anexeze în susținerea contestației doar contractul de subantrepriză nr..X./28.06.2010, încheiat între .X. SRL, în calitate de subantreprenor și .X. SRL, în calitate de subantreprenor.

Astfel, se reține că societatea a înaintat în susținerea contestației, un singur contract încheiat între părți, însă acest document probează numai existența unui cadru legal pentru serviciile descrise în acesta, nu și prestarea efectivă a acestora.

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, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil**, contribuabilul trebuie să justifice cu documente faptul că serviciile în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, se reține că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Totodată, 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 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de 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 contestatorului.

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

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la societățile .X. SRL și .X. SRL, motivând că cele două societăți, nu aveau angajați în perioada în care au fost prestate serviciile și că administratorul acestora este în același timp și administratorul societății, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că, nu faptul că cele două societăți nu aveau angajați în perioada în care au fost prestate serviciile și că administratorul acestora este în același timp și administratorul societății, a determinat ca .X. să piardă dreptul de deducere al cheltuielilor cu serviciile achiziționate, ci în primul rând faptul că .X. nu a prezentat documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor de către societățile în speță, documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*, documente din care să rezulte necesitatea efectuării serviciilor facturate, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor, și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia legislația fiscală nu condiționează în nicio situație deductibilitatea cheltuielilor, de semnarea și ștampilarea documentelor justificative aferente operațiunilor vizate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Anexa 1 „Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile”, pct.2, care prevăd:

“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

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

În speță sunt aplicabile și prevederile art.6 și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 6

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

ART. 11

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

De asemenea, se reține că beneficiarul, respectiv cumpărătorul care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în

conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile prestate de societatea .X. SRL, în baza contractului nr..X./27.12.2011, al cărui obiect îl reprezentau serviciile de facilitare a încheierii unui contract de antrepriză pentru obiectivul .X., argumentând că situațiile de lucrări ar fi insuficiente întrucât fac referire la obligațiile prevăzute în contract, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că situația de lucrări la factura nr..X./30.12.2011 prezintă în termeni generali obligațiile pe care le are consultantul .X. SRL fără a furniza date și informații concrete cu privire la prestarea efectivă a unor servicii în scopul definit în contractul de consultanță, pe de o parte și pe de altă parte nu rezultă beneficiile concrete pe care .X. le-a obținut urmare a consultanței achiziționate.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, proba (dovada) adusă de contribuabil, 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.

În speță se rețin și prevederile art.124 alin.(2) și art.64 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, societatea ar fi trebuit să prezinte documente prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor cu situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte documente, confirmate de beneficiari, în care să fie descrisă activitatea prestată, numărul de ore prestate, costurile ocazionate de prestarea activității, scopul achiziției etc.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze întreaga operațiune - atât în relația .X. .X. (beneficiar) – .X. (prestator), cât și în relația .X.– subantreprenori/furnizori - ca un tot unitar, astfel că separat în mod artificial și vădit eronat înregistrarea veniturilor de înregistrarea costurilor aferente acestor venituri, numai pentru argumentul artificial potrivit căruia veniturile au fost înregistrate într-o perioadă care nu face obiectul inspecției fiscale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectivul de construcție din .X., .X., a fost construit în perioada 2008-2009 și a fost recepționat la finele anului 2009, iar .X. a facturat până la data de 31.12.2009 lucrările executate în perioada 2008-2009, aceste facturi fiind înregistrate în conturile de venituri aferente anilor 2008 și 2009 și declarate ca atare în declarațiile fiscale și în bilanțurile financiar-contabile depuse.

Mai mult, separarea respectivă o realizează însăși societatea atunci când susține că momentul facturării lucrărilor/respectiv înregistrării veniturilor impozabile și a TVA colectată a fost în anul 2009, iar costurile au fost înregistrate în perioada 2010-2014, contrar prevederilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare la data efectuării operațiunilor, unde la pct.36 alin.(2) din secțiunea a 7-a Principii contabile generale, stipulează:

“(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.”

În speță, se rețin și prevederile pct.259 alin.(1) -alin.(4), din același act normativ, care prevăd:

“259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se

certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

De asemenea, pct.36 alin.(1), pct.41 lit.a), pct.42 și pct.46 alin.(1) și alin.(2) din secțiunea a 7-a Principii contabile generale, din actul normativ invocat mai înainte, stipulează:

"36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente."

"41. - Principiul prudenței. La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului; [...]

Ca urmare, activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

42. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli."

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

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

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

Din interpretarea acestor prevederi legale, se reține că veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, recunoașterea veniturilor realizându-se pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, care certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

Totodată, se reține că elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în actul normativ mai sus menționat.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, potrivit art.19 alin.(1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar prin înregistrarea veniturilor în cauză în exercițiul financiar al anului 2009 și nu în perioada 2010-2014, în care acestea erau aferente și ar fi trebuit înregistrate și declarate, societatea a încălcat principiile contabile mai sus enunțate, afectând în acest fel, respectiv în sensul majorării, cuantumul veniturilor la calculul profitului impozabil în anul 2009, cu consecință în diminuarea impozitului pe profit aferent exercițiilor financiare ale următorilor ani contractuali, ani în care cheltuielile corespondente au fost înregistrate.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor stornate potrivit facturilor nr..X./ 31.01.2012 în valoare de -.X. lei emisă de .X. către .X. SRL și nr..X./30.12.2011 în valoare de -.X. lei emisă de .X. către .X. SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la diminuarea veniturilor în sumă de .X. lei prin stornare, dacă în mod corect societatea a procedat la stornarea acestor venituri, în condițiile în care această operațiune nu este justificată cu documente.

În fapt, în urma verificării, s-a constatat că la data de 30.12.2011, .X. a emis către .X. SRL factura nr..X. în valoare de .X. lei, reprezentând lucrări conform contract 525 și situație de lucrări atașată august 2011, iar la data de 31.01.2012, societatea a emis factura nr..X. prin care a stornat factura nr..X./30.12.2011, motivat de faptul că lucrările nu au fost acceptate de beneficiarul final al proiectului .X., deși aceste lucrări au fost achitate parțial de .X. SRL. Societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală dovada comunicării facturii storno către client și nici documentele care să confirme starea de fapt, respectiv procese verbale de recepție sau alte documente încheiate între părțile implicate (beneficiar, antreprenor, subantreprenor, diriginte de șantier etc.) din care să rezulte existența unor vicii de execuție, natura acestor vicii, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate.

De asemenea, .X. a emis factura nr..X./30.12.2011 în sumă de -.X. lei, prin care a stornat factura nr..X./30.06.2010 aferentă serviciilor prestate către .X. SRL în anul 2010, pe motiv că lucrările nu au fost efectuate conform proiectului și nu au fost recepționate, fiind dezafectate și refăcute pe cheltuiala proprie.

Societatea nu a prezentat documentele prin care s-au constatat viciile de execuție, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivul de construcție în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada cu documente a operațiunilor de stornare a veniturilor din contul 704 „Venituri din servicii prestate”, iar diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de .X. lei este nejustificată.

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

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM .X./29.06.2016 prezentate la situația de fapt în cauză, pe considerentul că lucrările prestate nu au fost acceptate de beneficiari, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte existența unor vicii de execuție, natura acestor vicii, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivul de construcție în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc.

Se reține totodată că, în lipsa documentelor justificative care să confirme starea de fapt, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea veniturilor analizate nu este justificată.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, respectiv procesele verbale de recepție sau alte documente încheiate între părțile implicate (beneficiar, antreprenor, subantreprenor, diriginte de șantier etc.), aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documentele prevăzute de legea fiscală care să justifice operațiunea de stornare.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu dobânzile în sumă de .X. lei și la cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2013, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal .X. a dedus la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt generatoare de venituri impozabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2010-decembrie 2014, societatea a dedus integral la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile, în condițiile în care a împrumutat societățile afiliate din grupul .X., cu sume de bani care depășesc valoarea creditelor contractate, fără a percepe dobânzi și fără să fie supuse deductibilității limitate prevăzută de art.23 din Codul fiscal, întrucât creditele au fost contractate/obținute de la instituții de credit române așa cum prevede alin.(4) de la acest articol.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat creditele bancare pentru susținerea financiară a societăților din grup fără a percepe dobândă, motiv pentru care creditele contractate nu sunt generatoare de venituri impozabile, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art.21 alin.(1) și art.23 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010:

“Art.21

Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Art.23

Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că 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.

Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

În raport de aceste prevederi legale, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a dedus la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile, în condițiile în care a împrumutat societățile afiliate din grupul .X., cu sume de bani care depășesc valoarea creditelor contractate, fără a percepe dobânzi, astfel că a utilizat creditele bancare pentru susținerea financiară a societăților din grup fără a percepe dobândă, motiv pentru care creditele contractate nu sunt generatoare de venituri impozabile.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că anexat în susținerea contestației, pentru acest capăt de cerere, următoarele documente:

- fișele de cont ale societății .X. .X. (“INV3”): privind relația de împrumut INV3– .X. (cont 167) și investițiile începute de INV3 (cont

232) și transferate către .X. (“SEE”) în 2012 (suma din X, transformându-se în împrumut către SEE – cont 267);

- detaliu sold cont 451 “Decontări în cadrul grupului”- Anexa nr.2 la Punctul de vedere înregistrat cu nr..X./29.06.2016 – în ceea ce privește constatările înscrise în proiectul de Raport de inspecție fiscală.

- contul de profit și pierdere pe proiecte, pentru anii 2010-2012.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că aceste documente au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale, prin urmare, acestea nu sunt de natură să modifice situația de fapt constatată de acestea.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia abordarea organelor de inspecție fiscală încalcă principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune, care interzice administrației fiscale să evalueze în mod critic deciziile de gestiune ale întreprinderii, cum ar fi opțiunea acesteia de a apela la un credit bancar cu dobândă fiscală deductibilă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au fundamentat decizia de a stabili obligații fiscale suplimentare în sarcina societății pe faptul că aceasta a apelat la un credit bancar, ci pe faptul că .X. a dedus integral la calculul profitului impozabil suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu dobânzile, în condițiile în care acestea nu sunt generatoare de venituri impozabile pentru societatea verificată.

Se reține că sursele proprii de finanțare aflate la dispoziția întreprinderii pot fi insuficiente pentru acoperirea nevoii globale de finanțare a întreprinderii, fie mai puțin rentabile și de aceea aceasta poate apela la alte mijloace: emisiunea de obligațiuni, credite bancare pe termen lung sau scurt, credite-furnizori și alte datorii.

Or, organele de inspecție fiscală au constatat că deși .X. a contractat credite bancare pentru desfășurarea activității, acestea nu erau necesare, întrucât .X. a creditat societățile din grup cu sume superioare creditelor primite, sume care ar fi acoperit necesarul de finanțare al societății.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va**

respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. datorează aceste obligații fiscale, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a făcut dovada că la data la care a constituit și dedus provizionul erau îndeplinite condițiile legale referitoare la deductibilitatea provizioanelor constituite pentru creanțe asupra clienților.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit registrului jurnal, .X. a înregistrat în luna decembrie 2012, în debitul contului 684.04 „Cheltuieli cu provizion creanțe clienți incerti”, în corespondență cu contul 491 „Provizion clienți incerti”, suma de .X. lei în condițiile în care nu a făcut dovada că la data la care a constituit și dedus provizionul în sumă de .X. lei, prin contul 491, reprezentând 100% din creanță, erau îndeplinite condițiile legale referitoare la deductibilitatea provizioanelor constituite pentru creanțe asupra clienților și ca o consecință a acestui fapt nu a făcut dovada că se afla în una din situațiile prevăzute la art.22 lit.c) sau lit.j) din Codul fiscal.

Prin Nota explicativă, reprezentantul societății a precizat că suma de .X. lei, reprezintă 100% din creanță deținută la .X. SRL, respectiv garanție constituită la beneficiar, însă societatea nu a prezentat facturile și contractul în baza cărora s-a reținut de la plată garanția de bună execuție, documente din care să rezulte data scadentă a garanției și pe cale de consecință data la care .X. avea dreptul de a solicita restituirea acesteia și respectiv documente din care să rezulte că .X. nu a decăzut din dreptul de a solicita restituirea acestor sume. În plus, societatea nu a făcut dovada că a emis către .X. SRL factura de restituire a garanției și nu a aratat cauza pentru care nu a emis-o.

În drept, potrivit art.22 alin.(1) lit.c) și lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“ Provizioane și rezerve

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

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

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

“j) provizioanele constituite în limita unei procent de 100% din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit.d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prevederile stipulate în articolul mai sus menționat.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că potrivit registrului jurnal, .X. a înregistrat în luna decembrie 2012, în debitul contului 684.04 „Cheltuieli cu provizion creanțe clienți incerti”, în corespondență cu contul 491 „Provizion clienți incerti”, suma de .X. lei, în condițiile în care nu a făcut dovada că la data la care a constituit și dedus provizionul în sumă de .X. lei, prin contul 491, reprezentând 100% din creanță, erau îndeplinite condițiile legale referitoare la deductibilitatea provizioanelor constituite pentru creanțe asupra clienților și ca o consecință a acestui fapt nu a făcut dovada că se afla în una din situațiile prevăzute la art.22 lit.c) sau lit.j) din Codul fiscal.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, facturile și contractul în baza cărora s-a reținut de la plată garanția de bună execuție, documente din care să rezulte data scadentă a garanției și pe cale de consecință data la care .X. avea dreptul de a solicita restituirea acesteia și respectiv documente din care să rezulte că .X. nu a decăzut din dreptul de a solicita restituirea acestor sume, avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației aceste documente.

Față de cele ce preced, se reține că pentru acest capăt de cerere, societatea s-a limitat să anexeze în susținerea contestației doar un *“Centralizator facturi emise de .X. către Lufin” - Anexa 1 la punctul de vedere înregistrat sub nr..X./29.06.2016 – în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală.*”

Totodată, organul de soluționare a contestației, reține că deși societatea susține că a atașat în susținerea contestației procesele verbale semnate de toate părțile implicate cu autoritățile în vederea intabulării, acestea nu se regăsesc la dosarul contestației, astfel că .X. a afirmat nejustificat că anexează documente pe care nu le anexează de fapt.

Prin urmare, se reține că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Totodată, 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 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care

invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art.22 alin.(1) lit.j) din Codul fiscal, în condițiile în care în speță sunt aplicabile prevederile art.22 alin.(1) lit.b) din același act normativ, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu a depus documente care să susțină cele afirmate, respectiv facturi, contract în baza cărora s-a reținut de la plată garanția de bună execuție, documente din care să rezulte data scadentă a garanției și pe cale de consecință data la care .X. avea dreptul de a solicita restituirea acesteia și respectiv documente din care să rezulte că .X. nu a decăzut din dreptul de a solicita restituirea acestor sume.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F–TM .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent:

- cheltuielilor în sumă de .X. lei cu cazarea;
- cheltuielilor în sumă de .X. lei cu biletele de avion;
- cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând achiziții ceasuri de lux,
- cheltuielilor în sumă de .X. lei, cu care a fost diminuată în mod nejustificat baza impozabilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2011, precum și
- veniturile înscrise în facturile nr..X./28.01.2013 și nr..X./28.01.2013 emise de .X. către .X. și .X., cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2013, și
- cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contul 681.03 „Cheltuieli privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”, cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2014,

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 obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit aferent sumelor de mai sus, nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- .X. a înregistrat pe conturile de cheltuieli deductibile, facturile reprezentând bilet cazare cu mic dejun în Tailanda în sumă de .X. lei și bilet de avion în sumă de .X. lei, în condițiile în care nu a prezentat documente probante din care să rezulte scopul deplasării, numele persoanelor și calitatea acestora ce au făcut deplasarea etc. pentru a justifica faptul că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile,

- prin facturile emise nr..X./28.01.2013 și nr.X/28.01.2013, .X. a stornat facturile de execuție lucrări de instalații emise în anul 2009, nr..X./26.10.2009 către .X. în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și nr..X./26.10.2009 către .X. în valoare de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, fără însă a justifica stornarea acestor facturi la o distanță de peste 3 ani,

- societatea a înregistrat pe conturile de cheltuieli deductibile facturile nr..X./09.12.2010 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei și nr..X./10.03.2011 în sumă de .X. lei plus TVA în sumă de .X. lei, emise de .X. SRL, reprezentând achiziții ceasuri de lux, în condițiile în care nu a probat faptul că au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile,

- prin notele contabile 11,12,13 și 15 din data de 31.12.2014, societatea a diminuat soldul debitor al conturilor de imobilizări 211 „Terenuri” și 212 „Construcții” cu suma de .X. lei, în corespondență cu contul 681.03 „Cheltuieli privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”, în baza rapoartelor de evaluare, cheltuieli care au fost considerate în mod eronat deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2014,

- societatea a diminuat în mod nejustificat baza impozabilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2011, cu suma de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. deși contestă obligațiile suplimentare de natura impozitului pe profit aferent sumelor menționate mai sus, nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în

susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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 OPANAF 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.

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.”

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.

De asemenea, se reține 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține faptul că societatea, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent:

- cheltuielilor în sumă de .X. lei cu cazarea;
- cheltuielilor în sumă de .X. lei cu biletele de avion;
- cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând achiziții ceasuri

de lux,

- cheltuielilor în sumă de .X. lei, cu care a fost diminuată în mod nejustificat baza impozabilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2011, precum și

- veniturile înscrise în facturile nr..X./28.01.2013 și nr..X./28.01.2013 emise de .X. către .X. și .X., cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2013, și

- cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contul 681.03 „Cheltuieli privind provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”, cu care a fost diminuată pierderea fiscală aferentă anului 2014,

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, respectiv nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

Întrucât *organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*, 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 OPANAF 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.F–TM .X./29.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru acest capăt de cerere.

C. Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, în sumă de.X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care, societatea datorează TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au calculat și stabilit în sarcina .X. SRL, în temeiul art.88 lit.c) și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,

- accesorii în sumă de X lei aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator,

- accesorii în sumă de X lei aferente contribuției angajatorilor pentru Fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale,

- accesorii în sumă de X lei aferente contribuțiilor pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, din care societatea contestă:

- .X. lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit,

- .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Documentele prin care s-a individualizat baza impozabilă pentru care au fost calculate obligațiile fiscale suplimentar sunt Decizia de impunere nr..X./29.06.2016 precum și Declarațiile 112 enumerate în Anexa la Decizia de calcul accesorii contestată.

În drept, în ceea ce privește calculul accesoriiilor, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că în speță, documentul prin care s-au individualizat sumele de plată este Decizia de impunere nr. F-TM .X./29.06.2016, prin care a fost stabilită TVA în sumă de .X. lei și impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Aferent acestor sume, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 26 aprilie 2011-7 aprilie 2015 și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, pentru perioada 26 aprilie 2010-7 aprilie 2015, contestate.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, iar întrucât:

- în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.A1-A3 din prezenta decizie, contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca neîntemeiată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de calcul accesorii nr..X./17.10.2016 pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii,

- în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin adresa nr..X./27.01.2017, înregistrată la

Direcție generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 338/08.02.2017, organele de inspecție fiscală au precizat că nu au fost calculate accesorii,

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B1-B4 din prezenta decizie, contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca neîntemeiată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de calcul accesorii nr..X./17.10.2016 pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii,

- în ceea ce privește debitul de natura impozitului pe profit în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B5 din prezenta decizie, contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./29.06.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a fost respinsă ca nemotivată, se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de calcul accesorii nr..X./17.10.2016 pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii.

Argumentul societății potrivit căruia „*organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile accesorii de plată, respectiv penalități de întârziere, aplicând cota de 15% introdusă prin Ordonanța de urgență nr.39/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.[...] au rămas în vigoare până la data de 2 iunie 2013*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit art.II alin.(2) din OUG nr.50/29.05.2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, „*Pentru obligațiile de plată cu scadența până la data de 1 iulie 2013 care se sting după această dată, se aplică nivelul de penalitate de întârziere potrivit legislației în vigoare până la data de 1 iulie 2013.*”, iar potrivit Anexei la Decizia de impunere nr..X./29.06.2016 intitulată “Situția privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală”, organele de inspecție fiscală au calculat penalități în procent de 15% pentru obligații fiscale de plată cu scadență până la data de 01.07.2013.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia temeiurile de drept invocate în Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 sunt eronate, respectiv au fost invocate prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în loc de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care solicită anularea acesteia, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art.46 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradicționalității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce

tocmai la nerespectarea aceluiași principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

În speță, se reține faptul că eroarea organului fiscal de a invoca în conținutul Deciziei de calcul accesorii nr..X./17.10.2016 a prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu crează vreun prejudiciu contribuabilului având în vedere că prevederile legale privind calculul de accesorii din vechiul Cod de procedură fiscală au fost preluate integral de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite în termenele stabilite de lege.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Așa cum s-a arătat mai sus, societatea nu a suferit vreo vătămare prin indicarea unor temeuri de drept din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 în loc de Legea nr.207/2015 având în vedere faptul că organele fiscale au calculat în mod corect accesoriile în raport de cota aplicată și de perioada de calcul, fapt pentru care argumentul societății nu poate fi reținut.

Mai mult, pe perioada pentru care au fost calculate accesorii opera OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și nu Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația formulată de .X. SRL** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./17.10.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor

publice .X. din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. **se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește accesoriile în sumă de.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și **în sumă de .X. lei** aferente impozitului pe profit și **ca nemotivată pentru accesorii în suma de .X. lei aferente impozitului pe profit.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F–TM .X./29.06.2016 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de.X. lei aferente TVA,
- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X., împotriva Deciziei de impunere nr.F–TM .X./29.06.2016 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./17.10.2016 emisă de Administrația județeană a finanțelor publice .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.
- TVA în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL

X