



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 222/2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL din .X.-X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.906396/02.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./24.02.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/02.03.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X.-.X., Str. .X. nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J12/X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X.– Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./28.11.2011, precum și împotriva Deciziei nr. F-CJ .X./28.11.2011 de nemodificare a bazei de impunere.

SC .X. SRL contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală și Deciziei nr.F-CJ .X./28.11.2011 de nemodificare a bazei de impunere, respectiv **19.12.2011** potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de **18.01.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Generale, aplicată pe originalul contestației, fiind transmisă organului emitent pentru întocmirea dosarului contestației conform prevederilor pct.3.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din .X.-.X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./28.11.2011, societatea susține următoarele:

A. PROCEDURĂ

1. Societatea arată că există două condiții de nulitate, și anume:

- încălcarea normei de procedură fiscală ;
- existența unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal emis cu încălcarea normei de procedură fiscală.

Ca replică anticipată față de apărarea formulată în mod uzual de organele de inspecție fiscală care susțin că nulitatea ar fi aplicabilă numai în cazurile expres prevăzute de art.46 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea arată că această poziție tinde să înlătore două instituții de drept elementare: nulitatea virtuală și nulitatea derivată, ceea ce este inadmisibil întrucât ar însemna să se adauge la lege și să se ignore doctrina nulității și jurisprudența aferentă care, deși nu este izvor de drept, au rolul de a fundamenta principiile ce se degajă din reglementările incidente invocând jurisprudența curentă care a arătat că: „*Se constată, așadar, încălcarea cerințelor de formă prevăzute de*

lege – art.102 alin.1 lit.b) din Codul de procedură fiscală – ceea ce duce la nulitatea raportului de inspecție fiscală nr.[...]/13.03.2008. Nu prezintă relevanță, sub acest aspect, faptul că aceasta neregularitate procedurală nu este sancționată cu nulitatea absolută potrivit art.46 din Codul de procedură fiscală – text care reglementează nulitatea actului administrativ fiscal, astfel cum a susținut pârâta Administrația Finanțelor Publice B.”

Contestatoarea susține că la data de 07.07.2011, după mai mult de o lună de la începerea inspecției fiscale a primit un nou Aviz de inspecție fiscală diferit de primul Aviz de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./10.05.2011, fără nicio explicație. Deși numărul și data acestuia sunt identice cu primul Aviz de inspecție fiscală în realitate a fost antedat, aspect probat prin data listării documentului din 05.07.2011 și prin predarea la data de 07.07.2011.

Ca urmare, **societatea invocă nulitatea absolută a acestui Aviz de inspecție fiscală** întrucât contravine flagrant prevederilor art.101 și art.102 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.98.1 și pct.99.1 din HG nr.1050/2004 **pentru simplul fapt că nu a fost comunicat înainte ci în timpul inspecției fiscale.**

De asemenea, societatea arată că inspecția fiscală era începută după primul Aviz de inspecție fiscală din data de 30.05.2011 cum s-a consemnat corect în registrul de control, însă mențiunea organelor de inspecție fiscală ca fiind data începerii inspecției fiscale data de 25.05.2011 nu face decât să accentueze nulitatea actului administrativ fiscal.

Vătămarea concretă este că societatea nu a avut posibilitatea să-și exercite dreptul de a remedia eventualele erori materiale din evidența fiscală cu privire la perioada 2006 – 2007 înscrisă în al doilea Aviz de inspecție fiscală, respectiv dreptul de a solicita amânarea inspecției cu privire la această perioadă. În acest sens invocă, cu titlu exemplificativ, situația provizioanelor aferente garanțiilor de bună execuție din anul 2008, în sensul că, dacă i-ar fi fost asigurat dreptul de a depune declarații rectificative pentru anii 2006 și 2007 alta ar fi fost situația provizioanelor pe perioada 2006 – 2007, precum și situația cesiunii contractului de antrepriză, caz în care ar fi avut posibilitatea să-și reconsidere poziția și să depună declarații rectificative.

Contestatoarea susține că vătămarea nu poate fi înlăturată decât prin aplicarea sancțiunii nulității Avizului de inspecție fiscală, respectiv a nulității parțiale a constatărilor și consecințelor aferente perioadei 2006 – 2007 din decizia de impunere și din raportul de inspecție fiscală.

2. Societatea arată că nu au fost respectate prevederile care reglementează regula efectuării inspecției fiscale asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale cu excepția reglementată de art.98 alin.3) din Codul de

procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiind efectuată pe perioada prescripției : 2006 – 2010 și parțial 2011.

În susținere, societatea invocă Avizul de inspecție fiscală nr.F-CJ 145 emis la data de 10.05.2011, înregistrat la societate sub nr..X./11.05.2011, prin care a fost informată că inspecția generală va începe cu data de 25.05.2011, perioada verificată fiind 01.01.2008 – 31.12.2010, cu privire la unele impozite și taxe, respectiv 31.03.2011, pentru alte impozite și taxe.

Astfel, societatea susține că în situația în care avizul de inspecție fiscală comunicat societății la data de 07.07.2011 a fost emis și comunicat cu intenția de a face aplicarea art.98 alin.3 din Codul de procedură fiscală, extinderea inspecției fiscale nu poate fi realizată cu încălcarea unor dispoziții exprese ale legii, iar emiterea unui aviz în timpul inspecției contravine flagrant prevederilor art.101 și 102 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, contestatoarea susține că în raportul de inspecție fiscală, la pct.5 „*Perioada supusă verificării*”, pe coloana „*motiv modificare perioada*” nu există nicio mențiune, nefiind lipsite de semnificație nici neconcordanțele între perioadele indicate la acest punct al raportului și cele două avize succesive comunicate societății.

Ca urmare, societatea susține că verificarea perioadei 2006-2007 este nelegală, contrar prevederilor art.98 și art.101 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, iar prin extinderea perioadei verificate au fost stabilite impozite și taxe suplimentare. Societatea neavând la dispoziție un alt mijloc procedural de a înlătura vătămrile cauzate.

3. Referitor la durata inspecției fiscale, contestatoarea susține că potrivit prevederilor art.104 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, durata inspecției fiscale nu poate depăși 3 luni în cazul contribuabililor mici și mijlocii care au sedii secundare și numai în situații de excepție activitatea de inspecție fiscală poate dura 6 luni, respectiv atunci când inspecția fiscală trebuie să se deruleze în două sau mai multe locații diferite unde contribuabilul își ține documentele contabile.

Societatea susține că nu e cazul ei întrucât toate documentele aferente activității care a fost cândva desfășurată și la punctele de lucru din Constanța și Giurgiu se află la sediul din .X.-.X..

Astfel nefiind aplicabilă excepția, activitatea de inspecție fiscală desfășurată după data de 30 august 2011 este nelegală și pe cale de consecință, actele administrative sunt nule și nelegale.

Ca urmare, contestatoarea susține că prin depășirea perioadei de verificare a fost afectată activitatea curentă aducătoare de profit, iar prin actele administrative emise și comunicate la aproape 4 luni de la împlinirea

termenului de 3 luni au fost stabilite impozite și taxe și au fost calculate accesoriile aferente.

Societatea arată că în situația în care inspecția fiscală s-ar fi finalizat în cele trei luni, decizia de impunere se putea emite doar până la data de 31.08.2011, iar accesoriile calculate ar fi intrat sub incidența OG nr.30/2011 care prevede o facilitate de care societatea nu va beneficia niciodată, și anume anularea penalităților dacă debitele și dobânzile se achitau până la 31.12.2011 sau reducerea cu 50% a acestora dacă debitele se achită până la 30.06.2012.

De asemenea, dacă decizia de impunere ar fi fost emisă până la data de 31.08.2011 societatea ar fi avut posibilitatea achitării debitelor până la 31.12.2012 beneficiind de facilități fiscale mai mari și anume reducerea integrală a penalităților de întârziere nu doar reducerea lor cu jumătate.

Astfel, prin nerespectarea duratei inspecției fiscale societatea nu mai beneficiază de aceste facilități.

4. În ceea ce privește încălcarea dreptului de a fi ascultat, societatea susține că în ceea ce privește tranzacția cu SC .X. .X. SRL au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, din compararea constatrilor din proiectul raportului de inspecție fiscală cu cele din decizia de impunere ce a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală și-au modificat constatările atât cu privire la motivul de fapt, cât și cu privire la temeiul de drept, iar consecințele au fost diferite.

Astfel, odată cu înștiințarea pentru discuția finală, societății i-a fost toate constatările din raportul de inspecție fiscală final înainte de comunicarea deciziei de impunere contestată. Ca urmare, societatea susține că nu și-a putut exprima punctul de vedere asupra celor constatate de organul de inspecție fiscală neavând astfel dreptul de a se apăra având în vedere că această etapă nu are doar un scop formal ci are menirea să asigure exercitarea efectivă a dreptului la apărare a contribuabilului. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție prin Hotărârea din 18 decembrie 2008 în cazul C-349/07 Sopropo-Organizacoes de Calcado Lda c. Fazenda Publica.

Astfel, societatea susține că punctul de vedere în legătură cu proiectul raportului de inspecție fiscală exprimat prin adresa nr..X./24.11.2011 apare ca lipsit de eficiență.

Totodată, contestatoarea susține că la cap.VI Discuția finală din Raportul de inspecție fiscală societății nu i-au fost adresate niciun fel de întrebări sau solicitări cu privire la constituirea provizioanelor constituite în perioada 2009 și 2010 aferente garanțiilor de bună execuție în relația contractuală cu .X. .X. .X. SRL și apreciate de organele de inspecție fiscală

ca fiind aferente diferențelor de curs valutar a acestor provizioane. În situația în care s-ar fi solicitat lămuriri organele de inspecție fiscală ar fi ajuns la concluzia că acestea sunt deductibile fiscal în temeiul art.22 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că, așa cum a statuat și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului și implicit a nerespectării dreptului la apărare duce la anularea actului administrativ fiscal emis.

5. Referitor la neidentificarea exactă a abaterilor fiscale, contestatoarea susține că pentru cheltuielile în sumă de .X. lei efectuate la obiectivul .X. .X. Constanța după data de 05.06.2009, dată la care beneficiarul SC .X. SRL a reziliat contractul cu SC .X. SRL, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu prezintă detalii care să permită stabilirea componenței sumei de .X. lei .

În ceea ce privește veniturile în sumă de .X. lei ce ar fi trebuit înregistrate în anul 2009 ca urmare a serviciilor și lucrărilor efectuate pentru obiectivul .X. .X. Constanta pe motiv că societatea nu a facturat către beneficiarul final contravaloarea lucrărilor efectuate la acest obiectiv contestatoarea susține că are la bază situații de lucrări efectiv realizate și că nu cunoaște modalitatea în care organul de inspecție fiscală a stabilit cuantumul sumei de .X. lei fiind identificată în anexa la raportul de inspecție fiscală cu referire la documentul „Situație .X. „ document pe care nu îl cunoaște .

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au constatat cu privire la „ *situații de lucrări acceptate [...] ca fiind efectiv realizate,*” fără să rezulte dacă beneficiarul a acceptat de la .X. sau subantreprenorul a acceptat de la Subcontractanți aceste situații de lucrări.

Totodată, contestatoarea susține că neluând în considerare punctul de vedere pe tema cheltuielilor refacturate de .X. .X. a avut ca efect punerea societății în imposibilitatea de a prezenta o parte din documentele justificative de natură să probeze realitatea serviciului prestat, aceste documente fiind în detenția societății mamă.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat explicațiile societății cu privire la cheltuielile refacturate către .X. .X. și au concluzionat că nu au fost prezentate documente justificative, deși au fost prezentate documentele pe care le deținea la acel moment. În acest caz, organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să acorde un termen suplimentar sau să suspende inspecția fiscală până la procurarea documentelor, astfel că societatea a fost în imposibilitatea de a proba existența unor servicii care au fost prestate în mod real și care au fost necesare derulării proiectelor în care societatea era angrenată .

6. Cu privire la Decizia de nemodificare a bazei de impunere, contestatoarea susține că în situația în care se va aprecia că al doilea Aviz de inspecție fiscală este valabil în perioadele indicate în Decizia de nemodificare a bazei de impunere sunt eronate.

B. Referitor la constatările de fond

1. În ceea ce privește compensația operată între societate și SC .X. .X. SRL, societatea susține că factura nr..X. a fost emisă la data de 31.12.2006, dar a fost primită de societate la data de 14.02.2007 așa cum rezultă din datele privind expediția menționate în factură. Ca urmare, societatea nu avea cum să opereze compensarea în anul 2006 având în vedere că factura nu a fost comunicată în cursul acestui an și invocă în susținere prevederile pct.41 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conform cu directivele europene.

De asemenea, societatea arată că Acordul de plată nu prevede momentul la care se operează compensarea, ci specifică doar momentul până la care se va emite factura.

Contestatoarea arată că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor pct.2.1 din Contractul de cesiune nu generează obligația societății de a înregistra veniturile obținute din compensație în anul 2006, astfel că, în mod eronat, au fost majorate veniturile impozabile cu suma de .X. lei pentru anul 2006 și a fost diminuată pierderea fiscală cu această sumă, societatea procedând corect prin înregistrarea acestor venituri în anul 2007.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă compensației, societatea susține că organul de inspecție fiscală a încadrat operațiunea ca fiind sub incidența prevederilor art.130 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând un schimb de servicii.

În argumentarea constatărilor, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.19 alin.1 și alin.2 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că societatea și-ar fi luat angajamentul de a nu desfășura activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație, fapt asimilat de organele de inspecție fiscală ca având natura unor prestări de servicii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală adaugă la convenția dintre părți, că a intervenit o clauză de neconcurență cu toate că nici contractul și nici Acordul de plată nu conțin asemenea clauze.

Contestatoarea arată că întrucât operațiunea nu intră în sfera dispozițiilor art.128, art.129 și art.130 din Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, neexistând o prestare de servicii cu titlu oneros, activitatea economică a cărui rezultat a fost beneficiul nu intră în sfera de aplicare a TVA. În același sens este și jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv dacă serviciul prestat nu poate fi identificat nu intră în sfera de aplicare a Directivei a-VI-a privitoare la sistemul comun de TVA.

2. Referitor la cheltuielile cu servicii refacturate de catre S.C. .X.

.X. Ungaria, societatea susține că recuperarea costurilor nu se face în baza unui pret stabilit, ci în baza cheltuielilor efectiv realizate pe care societatea le-a angajat, iar repartizarea cheltuielilor s-a efectuat în raport de criterii interne ale .X. .X. la care societatea a aderat în considerarea beneficiilor incontestabile pe care le-a avut din participarea specialistilor la dezvoltarea proiectelor de mare anvergură.

Societatea susține că nu avea personal de înaltă calificare și cu experiență în domeniu și nici posibilitatea de a menține angajat o asemenea categorie de personal întrucât nu are o anvergură a afacerilor care să-i permită să anticipeze că va avea proiecte similare în viitor.

De asemenea, arată că în perioada 21.08.2007- 5.06.2009, avea calitatea de .X. în cadrul Contractului general de proiectare și construcții din data de 21 august 2007 ce avea ca obiect executarea unor lucrări de proiectare, construcție și instalații aferente Proiectului .X. .X. Constanta, iar în perioada 2008-2010 mai avea în derulare și alte proiecte de construcții, între care, execuția de lucrări de construcții în favoarea SC .X. SRL.

În cadrul ambelor proiecte, contestatoarea susține că a beneficiat de suportul material și logistic al societății mama, SC .X. .X. Ungaria, prin intermediul următorului mecanism: SC .X. .X. alocă periodic o serie de cheltuieli pe proiectele aflate în derulare în .X., iar ulterior, aceste cheltuieli erau refacturate către contestatoare.

Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile o serie întreagă de astfel de cheltuieli alocate de către SC .X. .X. către societate în perioada 2008-2010, cheltuieli care, așa cum reiese din anexele facturilor emise de .X. .X., constau în cheltuieli cu servicii de management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale și contribuții. Contestatoarea susține că serviciul principal de care a beneficiat din partea .X. .X. a constat în detasarea de personal calificat, angajat al .X. .X., pe cele două proiecte pe care subscria le avea în derulare în .X. la acest moment, iar cheltuielile refacturate reprezintă în mare cheltuieli salariale, contribuții sociale (achitate de către .X. .X.), cheltuieli de deplasare (bilete de avion) s.a.m.d..

Referitor la cheltuielile neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil societatea invocă prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și arată că aceste servicii au fost în mod direct arondate proiectelor .X. Constanta și .X.

din care societatea a obtinut venituri impozabile consistente in toata aceasta perioada. În susținere societatea anexează, cu titlu exemplificativ, tabelul de executie al proiectului (.X. 10 decembrie 2008), centralizator de lucrari pe obiectivul .X. Constanta pe luna decembrie 2008, din care reiese ca in anul 2008 au fost facturate catre .X. SRL (beneficiarul lucrarii .X. Constanta) cheltuieli de administrare, proiect si organizare de santier in valoare totala de .X. euro.

În ceea ce privește respectarea prevederilor art. 21 alin. 4 litera m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, contestatoarea susține:

Dupa cum s-a subliniat si in doctrina, ipoteza societatilor multinationale, respectiv a refacturarilor de la societatea-mama catre societatea-fiica este una particulara, care comporta urmatoarele nuanțari: de regula, in astfel de situatii nu se incheie contracte directe intre prestatorul de servicii si beneficiarii din diverse tari, ci direct de catre prestator cu multinationala. In aceste cazuri, nu vor exista contracte intre prestatori si societatea fiica din .X., iar societatea mama va refactura o parte din pretul platit catre societatea din .X.. In concluzie, esential nu este sa existe un contract, ci sa se dovedeasca cu documente justificative atat cheltuiala efectiva a societatii mama, cat si criteriile de alocare utilizate.

In ceea ce privește cheltuielile angajate de .X. .X., altele decat salariile si contributiile, acestea sunt justificate cu anexele la facturi, anexe ce au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, cu titlu de exemplu, factura nr..X./7.07.2008 care cuprinde costurile organizarii festivitatii de punere a pietrei de temelie la obiectivul .X. Constanta. Acestei facturi ii este anexat Contractul incheiat de .X. .X. cu SC .X. .X. SRL, precum si factura emisa de catre aceasta societate catre .X. .X., și care cuprinde costul serviciului prestat.

In ceea ce priveste cheltuielile cu personalul detasat de la .X. sunt justificate cu factura ce cuprinde costul serviciului prestat.

Referitor la cheltuielile cu personalul detasat de la .X. societatea susține că poate proba aceste servicii cu documentele: ordine de detasare emise de .X. .X. in anul 2008 din care reiese numarul de zile pe care angajatul le va petrece in .X., declaratii depuse de .X. SRL la Oficiul Roman pentru imigrari in legatura cu fiecare angajat al .X. .X. in parte, contracte de munca, situatii de lucrari, centralizatoare din care reiese activitatea acestor persoane in derularea proiectelor din .X., tabel centralizator care atesta numarul de zile lucrate de fiecare angajat detasat in .X. in cursul anului 2008.

În ceea ce privește necesitatea prestarii acestui serviciu de catre firma mama .X. .X., societatea susține că reiese din coroborarea dimensiunii si complexitatii proiectelor pe care subscrisa le avea in derulare la acel moment cu insuficienta calificare a personalului propriu pentru a face fata

unor astfel de proiecte. Cu titlu de exemplu, societatea arata ca in anul 2008 avea un numar de 31 de angajati dintre care 14 au desfasurat activitati in cadrul proiectului .X. Constanta si 3 in cadrul proiectului .X.. Dintre acestia doar un singur angajat avea atributii/calificare de manager si doar 6 erau ingineri constructori (3 la .X. Constanta si 3 la .X.). In aceste conditii, societatea susține că a avut nevoie de sprijinul logistic al societatii mama care a pus la dispozitia societății personal calificat in management si in lucrari de constructii de o atare complexitate.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală încearcă să dovedească reaua credinta a societății. Astfel, arată că angajatii .X. care au lucrat in .X. au platit aici impozit pe veniturile din salarii. In acest sens, anexează, cu titlu exemplificativ, declaratiile lunare pe 2008 ale domnului .X. .X.. Prin urmare, Statul Roman a incasat impozite pe venit de la niste persoane a caror prezenta in .X. o neaga prin faptul ca afirma nerealitatea prestarii acestui serviciu.

Mai mult, verificarea realitatii acestor aspecte se afla la indemana organelor fiscale, intrucat aceste declaratii au fost depuse de toti angajatii care au fost detasati in .X..

Pentru motivele prezentate, societatea susține că aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli cu servicii efectiv prestate si necesare si ca, prin urmare, aceste cheltuieli sunt integral deductibile.

În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli, contestatoarea susține că are drept de deducere dacă aceste servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, se arată că, în practica judiciara s-a subliniat faptul ca aceasta cerinta este indeplinita "*doar in masura in care bunurile si serviciile achizitionate pot fi circumscrise sferei art.21 alin.1, 2, 3 Cod Fiscal in sensul ca pot fi considerate ca fiind in categoria cheltuielilor deductibile sau a celor cu deductibilitate limitata.*"

Societatea susține că aceste cheltuieli cu serviciile refacturate de catre .X. .X. Ungaria se circumscriu prevederilor art.21 alin.1 din Codul Fiscal și în raport de aceasta in practica judiciara s-a statuat ca sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere daca:

- serviciile au fost folosite pentru operatiuni care dau drept de deducere;
- sub aspect formal, pentru serviciile prestate au fost emise facturi fiscale care au fost inregistrate in contabilitatea ambilor parteneri comerciali (a se vedea Decizia nr.639 din 19 martie 2007 emisă de Curtea de Apel .X.).

Contestatoarea susține că serviciile au fost folosite in vederea obtinerii de venituri impozabile. Pe de alta parte, aceste sume au fost inregistrate atat in contabilitatea societății, cat si in contabilitatea .X. .X. astfel că, serviciile achizitionate de societatea intra in sfera operatiunilor taxabile,

ceea ce determina incidenta prevederilor art.145 alin.2 Cod Fiscal, respectiv acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

3. Referitor la cheltuielile cu servicii de marketing si studiu de piata efectuate de S.C. .X. .X. SRL, contestatoarea susține că la data de 15.10.2008 a fost incheiat un Contract de Prestari Servicii in baza caruia SC .X. .X. SRL s-a obligat sa execute servicii de marketing si cercetare de piata la un pret lunar de X euro+ TVA.

In baza contractului, SC .X. .X. SRL a prestat serviciile contractate pentru care a emis facturi in perioada august 2008 - decembrie 2009.

Contestatoarea susține că dreptul de a fi ascultat implica nu doar dreptul contribuabilului de a exprima un punct de vedere, ci si obligatia organelor de inspectie fiscala de a tine seama de acesta. Astfel, societatea precizează că organele de inspectie fiscala au speculat un raspuns al societății la o intrebare, interpretandu-l in mod discretionar si distorsionandu-i semnificatia, respectiv la intrebarea daca pot fi prezentate documente din care sa reiasa prezentarea serviciului societatea raspunzând ca rezultatele studiilor de piata au fost secretizate de catre managementul .X. .X.. Din acest raspuns, organul de inspectie fiscala a tras concluzia ca acest serviciu nu a fost prestat in beneficiul societății, concluzie care este vadit eronata.

Societatea arată că, deținerea în custodia .X. .X. a acestor studii nu inseamna ca serviciile au fost prestate in favoarea .X. .X., ratiunile pentru care documentele se pastreaza in arhiva .X. .X. pot fi nenumarate si nu necesita a fi explicate in fata organelor de inspectie fiscala, fiind decizii ce tin de libertatea de initiativa și gestiunea societății in calitate de agent economic.

De asemenea, contestatoarea susține că a respectat conditiile prevazute de lege pentru deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de terti, respectiv: există contract, serviciul a fost prestat efectiv, iar necesitatea serviciului prestat rezultă din specificul activitatii.

Cu titlu exemplificativ, societatea anexează un studiu privind posibilitatile de dezvoltare a pietei imobiliare in municipiul .X. efectuat de SC .X. .X. SRL in favoarea societății. Astfel de studii/cercetari erau efectuate periodic de catre prestator in functie de necesitatile concrete, respectiv viitoare proiecte, posibilitati de dezvoltare etc..

În ceea ce privește necesitatea, societatea arată că a devenit o practica relativ curenta in activitatea societatilor comerciale asa numitul "outsourcing" sau externalizarea anumitor servicii, care pana la un moment fusesera prestate "in house". Cresterea complexitatii si specializarii unor activitati necesare mentinerii afacerii implica frecvent apelul la .X.anta externa și având în vedere că rezultatele economice ale unor astfel de prestari de servicii nu sunt intotdeauna imediate, in doctrina R. .X.- Deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti, s-a subliniat ca, in ipoteza particulara a externalizarii serviciilor, necesitatea lor ar

trebui prezumata, odata probata prestarea lor efectiva. In argumentarea acestei pozitii autorul arata ca *"a aprecia asupra necesitatii unui serviciu contractat inseamna a incalca principiul libertatii de gestiune a agentului economic"*.

Totodata, societatea arata si faptul ca in perioada 2008-2009 nu avea angajati cu atributii in domeniul marketingului si prin urmare, aceasta externalizare de servicii catre SC .X. .X. SRL s-a dovedit mai mult decat necesara date fiind si proiectele de amploare in care era angrenata in acea perioada, respectiv .X. Constanta si .X..

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica mutatis mutandis si în cazul taxei pe valoarea adăugată, astfel că serviciile achizitionate intra in sfera operatiunilor taxabile ceea ce determina incidenta prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

4. Referitor la pagubele produse de furtună la obiectivul .X. .X. .X., contestatoarea susține că în luna mai 2007, in urma unei furtuni, pe santierul complexului comercial .X. .X. .X. s-au produs pagube materiale care au afectat indeosebi lucrarile de instalatie, incalzire-ventilatie-climatizare, respectiv automatizare, lucrari care erau finalizate.

De remedierea pagubelor produse s-au ocupat subantreprenorii S.C. .X. SRL si S.C. .X. .X. S.R.L., costurile remedierii fiind facturate catre societate cu facturile fiscale nr..X./22.01.2008 emisa de S.C. .X. S.R.L., respectiv nr..X./5.03.2008, nr..X./5.03.2008 și nr..X./13.03.2008, emise de S.C .X. .X. S.R.L.

Ulterior primirii si inregistrarii contabile a facturilor, societatea s-a adresat asiguratorilor S.C .X. .X. S.A. si SC .X. .X. Asigurari S.A. cu care, conform Contractului de antrepriza generala, avea incheiata o polita de asigurare de tip .X.. In urma investigatiilor facute de asiguratorii s-a efectuat plata **doar a unei parti din costurile facturate de catre subantreprenori**, respectiv a fost achitata suma de .X. euro in doua transe, prima la data de 9.09.2008 si cea de-a doua la data de 19.09.2008.

Societatea susține că a achitat catre subantreprenori contravaloarea pagubelor produse in urma furtunii **in limita sumei incasate de la asiguratorii, astfel:** factura emisa de S.C. .X. SRL a fost acoperita in intregime, iar din facturile emise de S.C. .X. .X. **a ramas un rest neachitat in suma de .X. euro.** Ulterior, S.C. .X. .X. SRL a actionat societatea in judecata, derulându-se succesiv doua litigii avand ca obiect plata acestei sume, respectiv dosar nr..X./211/2009 avand ca obiect emiterea unei ordonante de plata (prevazuta de OUG nr.119/2007, finalizat prin Sentinta Comerciala

nr..X. din 17.08.2009 a Tribunalului Comercial .X. prin care cererea formulata de SC .X. .X. SRL a fost respinsa ca neintemeiata și dosar nr..X./X./2009 avand ca obiect emiterea unei somatii de plata (prevazuta de O.G. nr.5/2001), finalizat prin Incheierea Comerciala nr..X. din 25.11.2009 de Tribunalul Comercial .X. prin care cererea formulata de SC .X. .X. SRL a fost respinsa ca inadmisibila.

Dupa finalizarea celui de-al doilea dosar **suma de .X. euro + TVA a fost trecuta pe venituri si s-a constituit in acest quantum un provizion pentru datorie viitoare.** Demersurile SC .X. .X. Ro SRL de solicitare a acestei sume au continuat si in anul 2010 cand aceasta a formulat o invitatie la conciliere directa, conciliere care s-a finalizat prin Procesul verbal incheiat la data de 19.07.2010.

In toata aceasta perioada, societatea a solicitat în mod repetat S.C. .X. .X. SRL emiterea unei facturi de stornare pentru suma ramasa neachitata, neacoperita de asigurator, insa factura storno nr.X a fost emisă doar la data de 24.06.2011, pentru suma de .X. RON + TVA (echivalentul in lei al sumei de .X. euro la cursul de .X. leu/euro). Consecutiv primirii facturii storno, societatea susține că a procedat la anulara provizionului constituit pentru aceasta suma in cursul anului fiscal 2009.

Societatea susține că aceste cheltuieli cu pagubele cauzate de furtuna sunt in intregime deductibile și reprezintă cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile și arată că organele de inspecție fiscală nu au prezentat constatări care să conducă la concluzia ca aceste cheltuieli nu ar fi aferente unor venituri impozabile.

De asemenea, societatea precizează că nu vede legătura dintre obligația subantreprenorilor de a contribui cu 0,3% din valoarea contractelor și polița de asigurare încheiată de societate cu societățile de asigurări.

Astfel, invocă doctrina prin care se arată că "*determinarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor este dificila, deoarece nu exista o legatura economica, juridica sau comerciala intre cheltuieli si venituri*". Pe de alta parte, **legea nu impune ca, cheltuielile, pentru a fi apreciate ca deductibile, sa fie identice in quantum sau sa fie angajate in aceeasi perioada cu veniturile aferente.** Prin urmare, venitul aferent cheltuielii poate fi mai mic si poate fi chiar anterior angajarii cheltuielii, fara ca aceasta sa determine nedeductibilitatea acesteia. Ca urmare, societatea arată ca aceste cheltuieli au fost angajate in vederea finalizarii optime a proiectului de constructie a complexului .X. .X. .X. si nu pot fi dissociate de veniturile obtinute de societate ca urmare a executiei lucrarilor de constructii.

În susținere, societatea anexează documente, respectiv tabel centralizator si facturi emise catre beneficiarul .X. .X., de unde reiese că urmare a executarii acestei lucrari a obtinut venituri in valoare totala de .X. lei, dintre care .X. lei in anul 2007 si .X. lei in anul 2008.

Ca urmare, societatea susține că aceste cheltuieli cu pagubele produse de furtuna sunt in intregime deductibile fiind cheltuieli efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile.

Contrar celor sustinute de catre organul de inspectie fiscala societatea precizează că diferența de cheltuiala neacoperita de asigurator nu se incadreaza in dispozitiile art.21 alin.4 litera c) din Codul Fiscal întrucât sunt necesare două condiții în vederea deductibilitatii acestui tip de cheltuieli, respectiv paguba sa fie neimputabila și să se fi incheiat un contract de asigurare.

Societatea susține că **legea nu impune si conditia ca asiguratorul sa despagueasca societatea** dat fiind caracterul derogatoriu al textului art.21 alin. 4 din Codul Fiscal, prin urmare, o astfel de cheltuiala este *a priori* deductibila, indiferent de comportamentul ulterior al societatii de asigurare.

Totodată, contestatoarea arată că respingerea de catre instanta de judecata a pretentiilor formulate de SC .X. .X. SRL nu atesta in mod indubitabil ca societatea datorează aceste sume catre sub.X., OUG nr.119/2007 si OG nr.5/2001 reglementeaza proceduri sumare. In ipoteza respingerii unei actiuni judiciare intemeiate pe aceste legi speciale, este intotdeauna posibila demararea unei actiuni de drept comun asupra careia sentintele pronuntate in procedurile speciale nu au autoritate de lucru judecat. De altfel, in anul 2010, SC .X. .X. SRL a demarat cu societatea procedura concilierii directe, ceea ce atesta intentia acesteia de a continua demersurile de recuperare a acestor sume. Mai mult, la data de 24.06.2011, SC .X. .X. SRL a emis factura storno care regleaza definitiv disputa dintre parti.

Pentru motivele prezentate, societatea solicita sa se constate ca aceste cheltuieli nu se incadreaza in prevederile derogatorii ale art.21 alin.4 litera c) din Codul fiscal si ca urmare, aceste cheltuieli sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil.

În subsidiar, societatea susține că aceste cheltuieli cu pagubele cauzate de furtuna au fost inregistrate ca si cheltuieli deductibile pe anul 2008, iar in anul 2009, urmare a respingerii actiunii judiciare a SC .X. .X. SRL, societatea am trecut aceste cheltuieli **pe venituri**, totodata constituind un provizion aferent acestei sume (provizion determinat de situatia de incertitudine a datoriei), astfel că suma a fost inclusă în baza impozabilă a profitului pe anul 2009.

Societatea susține că prin includerea, de către organele de inspecție fiscală, in baza impozabila a profitului pe anul 2009 a acelorași cheltuieli, se admite ca pentru aceeasi cheltuiala/venit se poate plati impozit pe profit, respectiv TVA de doua ori. Ca urmare, in masura in care se va considera ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile pe anul 2008 se impune deducerea lor din valoarea veniturilor pe 2009, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit pe anul 2009.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, societatea susține că, în practica judiciară, s-a subliniat faptul că această cerință este îndeplinită *"doar în măsura în care bunurile și serviciile achiziționate pot fi circumscrise sferei art.21 alin.1, 2, 3 Cod fiscal în sensul că pot fi considerate ca fiind în categoria cheltuielilor deductibile sau a celor cu deductibilitate limitată"*. Astfel, societatea susține că întrucât cheltuielile cu pagubele cauzate de furtuna se circumscriu prevederilor art.21 alin.1 din Codul Fiscal și exced sferei nedeductibilității prevăzute strict de art.21 alin.4 litera c) din același act normativ, iar serviciile achiziționate de societate intră în sfera operațiilor taxabile ceea ce determină incidența prevederilor art.145 alin.2 Cod Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Cu privire la provizioanele pentru garanții de bună execuție constituite în anul 2008, în sumă de .X. lei, societatea susține că suma constituită cu titlu de provizion aferent garanției de bună execuție constituit în anul 2008 este **în întregime deductibilă**, având în vedere sumele acordate beneficiarului final cu titlu de garanție de bună execuție în anii 2007 și 2006.

La data de 08.06.2006 între S.C. .X. .X. S.R.L (în calitate de .X.) și S.C. .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII S.A., în calitate de beneficiar, s-a încheiat Contractul General de Construcții având ca obiect execuția lucrărilor de construcție ale complexului comercial .X. .X. .X.. Ulterior, la data de 26.09.2006, S.C. .X. .X. SRL a cedat toate drepturile și obligațiile deținute în baza Contractului General de Construcții către societate astfel, după această dată a deținut calitatea de .X. General al lucrării având ca obiect construcția .X. .X. .X..

În secțiunea 11 din Contractul General de Construcții este reglementată Garanția privind calitatea lucrărilor și în aplicarea acestor clauze, din facturile pe care societatea le-a emis către beneficiarul final SC .X. .X. SA reprezentând contravaloarea lucrărilor executate a reținut 10% din valoare cu titlu de garanție de bună execuție. Astfel, societatea a acordat beneficiarului final garanție de bună execuție după cum urmează:

- în anul 2006 în suma totală de .X. lei;
- în anul 2007 în suma totală de .X. lei;
- în anul 2008 în suma totală de .X. lei.

Contestatoarea susține că în cursul anilor 2006 și 2007 nu a constituit provizion aferent garanției de bună execuție acordate, în schimb, în anul 2008 a constituit un astfel de provizion în cuantum total de .X. lei, din care s-a recunoscut ca deductibilă doar suma de .X. lei, reprezentând garanția de bună execuție reținută de beneficiarul final în anul 2008.

În ceea ce privește **diferența în cuantum de .X. lei**, considerată cheltuială nedeductibilă societatea susține că sunt invocate eronat prevederile art.22 litera b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și

pct.52 din Normele Metodologice cu referire la pct.45 Sectiunea 6 din OMFP nr.1752/2006 care face referire la principiul independentei exercitiului, concluzionându-se că societatea nu putea inregistra cheltuieli cu provizioane pentru garantii de buna executie in anul 2008 **"decat in stransa corelatie cu veniturile din constructii montaj inregistrate in contabilitate in acelasi an si pentru acelasi obiectiv."**

Societatea arată că textul pct.52 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care reglementeaza modul de constituire a provizionului aferent garantiei de buna executie este citat trunchiat de catre organul de inspectie fiscala, și acesta reglementează doua ipoteze distincte referitoare la constituirea provizionului:

1. **ipoteza generala** care reglementeaza constituirea provizioanelor pentru garantii de buna executie pentru bunuri livrate, lucrari executate si servicii prestate ;
2. **ipoteza speciala** a provizioanelor constituite pentru garantii de buna executie aferente **lucrarilor de constructii**.

Intre cele doua ipoteze exista o diferenta semnificativa in raport de lucrarile pentru care se poate constitui provizion astfel, daca in ipoteza generala se stipuleaza ca provizionul se constituie **"numai pentru bunurile livrate, lucrarile executate respectiv serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv"** aceasta stipulatiune lipseste din textul care reglementeaza provizionul pentru lucrari de constructii unde, conditiile de constituire a provizionului sunt altele, respectiv: incadrarea in cota prevazuta in contractele de lucrari si reflectarea integrala la venituri a valorii lucrarilor executate si confirmate de catre beneficiar

Ca urmare, in ipoteza speciala a lucrarilor de constructii **legea nu impune conditia identitatii de perioada intre data executarii lucrarilor si data constituirii provizionului**. Atunci cand organul de inspectie fiscala, in verificarea deductibilitatii provizionului constituit, **se raporteaza doar la lucrarile executate de societate in anul 2008**, acesta adauga o noua conditie de deductibilitate a provizionului, aceea ca suma constituita cu titlu de provizion sa isi gaseasca corespondent in suma constituita cu titlu de garantie de buna executie **in acelasi an, contrar textului legal care nu prevede o astfel de conditie**.

Societatea susține că invocarea principiului independentei exercitiului nu face altceva decat sa distinga intre data inregistrarii venitului și cheltuielii si data incasarii și platii acestuia. Acest principiu nu impune ca provizionul aferent garantiei de buna executie pentru lucrari de constructii sa se limiteze la cuantumul sumei constituite cu titlu de garantie de buna executie in acelasi an fiscal.

Constituirea provizionului este justificata din perspectiva economica atata vreme cat riscul pe care provizionul tinde sa il acopere persista astfel că, provizionul constituit pentru garantia de buna executie se justifica atat

timp cat persista riscul ca societății sa ii fie angajata raspunderea pentru buna executie a lucrarilor de catre beneficiarul final or, acest risc persista **pe toata durata perioadei de garantie, respectiv 3 ani de la data procesului verbal de receptie finala.**

Contestatoarea precizează că organele de inspectie fiscala ignora complet imprejurarea ca, in anii 2006 si 2007, societatea a constituit garantie de buna executie catre beneficiarul SC .X. .X. SA in quantum total de .X. lei. Prin urmare, in aceasta perioada **era indreptatita sa constituie provizion intr-un quantum mult mai mare decat cel constituit in 2008.** Faptul ca in anul 2007, respectiv in anul 2006, nu a constituit un astfel de provizion **nu echivaleaza cu o renuntare din partea societatății la dreptul de a-l constitui.**

Ca urmare, societatea susține că, pentru a verifica quantumul provizionului pe care era indreptatita sa il constituie trebuie avuta in vedere **intreaga suma constituita cu titlu de garantie de buna executie in perioada 2006-2008, si nu doar aceea care isi gaseste corespondent în anul in care provizionul a fost constituit, respectiv 2008.**

In subsidiar, contestatoarea arată că, in masura in care se va accepta pozitia organelor de inspectie fiscala, dacă ar fi fost notificata cu privire la perioada controlata, respectiv cu privire la extinderea acestia pe perioada 2006 – 2007, ar fi avut posibilitatea sa depună o declaratie rectificativa pe anul 2007 in care sa arate ca parte din suma constituita ca provizion in 2008 reprezinta de fapt provizion aferent garantiei de buna executie retinută in anul 2007, situatie in care suma provizionata ar fi trebuit recunoscuta de catre organele de inspectie fiscală ca si cheltuiala deductibila pe anul 2007 cu toate consecintele care decurg de aici.

6. Cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru diferențe de curs valutar aferente garantiilor retinute de la SC .X. .X. S.R.L. in suma de .X. lei pe anul 2009 și în sumă de .X. lei pe anul 2010, contestatoarea susține:

La data de 27 iulie 2007 intre SC .X. S.R.L. si S.C. .X. .X. S.R.L. a fost incheiat un contract de antrepriza in baza caruia societatea a executat lucrari de constructii, valoarea contractului fiind stabilită în euro. Potrivit contractului, garantia de buna executie a fost stabilita in quantum de 10% din valoarea contractului.

In cursul anului 2009 si 2010 societatea a constituit provizioane aferente garantiei de buna executie in lei care au fost reevaluate odata cu reevaluarea garantiei de buna executie. Dintr-o eroare pur contabila, de sistem, au fost explicate ca fiind provizioane aferente diferentei de curs valutar si nu provizioane constituite pentru garantie de buna executie.

Societatea susține că nu înțelege de ce organele de inspectie fiscală nu au aplicat dispozitiile art.11 alin.1 din Codul fiscal care prevad posibilitatea

ca la stabilirea sumei unui impozit autoritatea fiscala sa poata reincadra forma unei activitati contabile pentru a reflecta corect continutul economic al acesteia.

De asemenea, societatea arată că așa cum s-a statuat și în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului și implicit a nerespectării dreptului la apărare, drept garantat atât de legislația fiscală națională, cât și de cea comunitară, conduce la anularea actului administrativ fiscal emis, iar potrivit principiului *auditur et altera pars (dreptul contribuabilului de a fi ascultat)* consacrat de art.9 alin.1 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele reținute înainte de emiterea deciziei.

Contestatoarea susține că din Raportul de inspecție fiscală, de la Cap.VI. *Discuția finală cu contribuabilul* reiese că societății nu i-au fost adresate niciun fel de întrebări sau solicitări cu privire la constituirea acestor provizioane și apreciază că, în situația în care s-ar fi verificat documentele justificative pentru constituirea acestor provizioane și s-ar fi adresat întrebări lamuritoare sau măcar s-ar fi dat societății posibilitatea să își susțină punctul de vedere cu privire la constatările s-ar fi ajuns la concluzia deductibilității acestor provizioane conform art.22 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținere societatea invocă Hotărârea din 21 septembrie 2000 *Mediocurso Co Comisia*, cauza C-462/98 în care s-a statuat că destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă efectiv posibilitatea să își susțină în mod util punctul de vedere cu privire la aspectele care i se impută.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei pentru anul 2007, ca urmare a faptului ca societatea nu a aplicat măsurile simplificate pentru lucrările de construcții montaj, contestatoarea susține că lucrările executate în baza contractelor încheiate cu subantreprenorii S.C. .X. S.A., S.C. .X. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. nu se încadrează la Secțiunea F "Construcții" diviziunea 451 "Organizarea de santier și pregătirea terenului" pentru care potrivit art.160 alin.2 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se aplică măsuri simplificate, cu consecința stabilirii unei diferențe de taxă pe valoarea adăugată colectată, și prin urmare pentru aceste lucrări nu trebuia aplicată taxarea inversă.

Contestatoarea susține că a încheiat trei contracte de subantrepriză pentru executia lucrărilor de construcții la obiectivul .X. .X. .X., iar la data de 30 noiembrie 2006 având în vedere că cele trei societăți dispuneau de personal calificat și competent în a asigura asistența echipelor de arheologice care își desfășurau cercetarea arheologică pe santier, a încheiat cu aceleși societăți trei contracte pentru prestarea activităților arheologice, așa cum

rezulta din Capitolul II "Obiectul contractului" din contractele de prestari servicii arheologice, obiectul acestor contracte constând în prestarea asistentei echipelor de arheologi la locul efectuării cercetărilor științifice.

Societatea contestatoare susține că în argumentarea constatărilor, organele de inspecție fiscală au reținut o parte din obligațiile pe care societățile prestatoare și le-au asumat - efectuarea unor lucrări cu utilaje și personal propriu, lucrări de transportare a pământului etc. - care în aparență, se încadrau la categoria lucrărilor pentru care se aplica taxa inversă, înlocuind în mod convenabil acele servicii efectiv prestate de către subantreprenori, constând în asistența arheologilor pentru ridicarea obiectelor găsite, întocmirea de studii geologice, geofizice și planuri.

De asemenea, se arată că ratiunea pentru care au fost încheiate cele două tipuri de contracte a fost tocmai **evidențierea distinctă a operațiunilor executate** în temeiul fiecărui tip de contract:

- cele de subantrepriza, în temeiul cărora au fost executate lucrări de construcții și pentru care s-a aplicat taxa inversă și
- cele de asistență arheologică, în temeiul cărora s-au prestat servicii de asistență cercetare arheologică pentru care s-a aplicat taxa.

În susținerea argumentelor sale societatea invocă prevederile art.1 din Ordinul nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor simplificate, potrivit cărora categoria lucrărilor de construcții-montaj cuprinde lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil, precum și ale art.2 alin.1 lit.c din O.G. nr.43/2000 conform cărora cercetarea arheologică presupune ansamblul de măsuri având caracter științific și tehnic menite să asigure prospectarea, decopertarea prin săpătură, identificarea, recoltarea și valorificarea patrimoniului arheologic.

Potrivit celor invocate contestatoarea susține că toate lucrările pe care organul fiscal a ales să le includă în secțiunea F diviziunea 451 sunt în realitate servicii de cercetare arheologică și nu lucrări de construcții-montaj.

8. În ceea ce privește cheltuielile cu penalitățile facturate de SC .X. .X. SRL în sumă de .X. lei, societatea susține că la data de 27 iulie 2007 a fost încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L. un contract de antrepriza în baza căruia societatea s-a obligat să execute lucrări de construcții.

În baza Actului Adicional nr.X la contractul de antrepriza, beneficiarul a emis în sarcina societății la data de 12.09.2008 factura nr..X. în valoare de .X. lei, reprezentând penalități contractuale de întârziere. La data de 31 decembrie 2010 între contestatoare și S.C. .X. .X. S.R.L. s-a încheiat o tranzacție prin care părțile au stabilit stingerea unor datorii reciproce.

Conform prevederilor pct.2.1 din tranzacția/acordul din 31 decembrie 2010, părțile au stabilit "anularea" facturii nr..X./15.12.2008. Ulterior semnării acestei tranzacții, în data de 31.12.2010 S.C. .X. .X. S.R.L. a

decis **stornarea partiala** a facturii nr..X. pentru suma de .X. lei asa cum reiese din factura storno nr..X./31.12.2010.

Diferenta de .X. lei din factura de penalitati a fost **compensata** cu alte sume datorate de catre SC .X. .X. S.R.L. societății asa cum rezulta din procesul-verbal de compensare din 31.12.2010.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la a interpreta in mod gresit, izolat, clauza prevazuta la punctul 2.1 din tranzactia/acordul partilor, clauza redactata in limba engleza si tradusa in mod defectuos in limba romana. In acest sens, continutul clauzei prevedea ca *"the employer shall cancell its invoice no..X./12.09.200!!"* (tradus in limba romana in sensul ca *"angajatorul va anula factura nr..X./12.09.2009"*).

Cele doua societati comerciale s-au inteles in sensul stingerii datoriei consemnate in factura nr. .X. prin **stornare si compensare astfel că**, în condițiile in care aceste cheltuieli nu se regasesc printre cele prevazute in mod expres la art.21 alin.3 si 4 din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli deductibile.

Contestatoarea susține că suma de .X. lei nu este incadrabila in dispozitiile art. 21 alin.4 lit.b din Codul Fiscal intrucat S.C. .X. .X. S.R.L. nu este o autoritate in sensul prevazut de prevederile pct.41 din Norme Metodologice de aplicare a Codului fiscal, ci o societate comerciala cu raspundere limitata.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat in considerare la stabilirea bazei impozabile toate inscrierile puse la dispozitia lor, respectiv nu au avut in vedere procesul-verbal de compensare incheiat intre cele doua societăți din 31 decembrie 2010, reținând că la data de 31.12.2010 factura de penalitati a fost stomata doar partial, pentru suma de .X. lei, diferenta in valoare de .X. lei fiind considerata cheltuiala nedeductibila, cu consecinta modificarii bazei impozabile.

Societatea arată că, in realitate, potrivit tranzactiei acordului de plata partile au decis stingerea datoriei de .X. lei, prin stornarea partiala a facturii de penalitati pentru suma de .X. lei si compensarea diferentei in valoare de .X. lei cu alte datorii pe care S.C. .X. .X. S.R.L. față de SC .X. SRL.

În concluzie, societatea susține că au fost incalcate dispozitiile legale in ce priveste stabilirea bazei impozabile intrucat sustinerile organelor de inspecție fiscală cu privire la anularea facturii de penalitati depasesc cadrul legal, iar nesocotirea procesului-verbal de compensare si eliminarea lui de la calculul bazei impozabile s-a facut cu rea credinta si cu incalcarea dispozitiilor legale.

9. Referitor la cheltuielile in quantum de .X. lei efectuate pentru obiectivul .X. .X. Constanta dupa data de 05.06.2009, data rezilierii Contractului general de proiectare si constructii intervenit intre SC .X.

SRL si SC .X. SRL, contestatoarea susține că între SC .X. SRL, în calitate de .X. si SC .X. SRL, în calitate de Beneficiar a intervenit Contractul general de proiectare si constructii din 21 august 2007 avand ca obiect executarea unor lucrari de proiectare, constructie si instalatii aferente Proiectului .X. .X. Constanta.

Prin Actul aditional nr.2 la Contract, incheiat la data 20.08.2008, partile au convenit ca suma in cuantum de X euro plus TVA, platita de Beneficiar cu titlu de avans, sa fie "*scazuta din suma certificata incepand cu luna august 2008, pana cel mai tarziu la data terminarii lucrarilor, in 12 transe lunare egale de .X. euro plus TVA*".

La data de 05.06.2009, in baza art.10.4 din Contract, Contractul este reziliat in baza Notificarii de reziliere comunicata societății de Beneficiar, iar ulterior, la data de 19.05.2010 intre parti a intervenit un Acord de conciliere prin care s-a stabilit ca obligatiile restante ale partilor care deriva din Contractul reziliat sa fie achitate in mod amiabil. Ca urmare, partile au procedat la compensarea datoriilor reciproce si au stabilit ca Beneficiarul datoreaza suma de .X. euro.

Societatea considera necesar să lămurească două aspecte, respectiv relevanta datei rezilierii Contractului si componenta sumei de .X. lei.

În ceea ce privește relevanta datei rezilierii Contractului pentru stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de subscrisa pentru obiectivul .X. Constanta, societatea considera ca trebuie inlaturata relevanta pe care inspectia fiscala o acorda datei rezilierii întrucât, pe de o parte, Contractul inceteaza atunci cand partile si-au indeplinit inclusiv obligatiile care decurg din reziliere, iar pe de alta parte, trebuie sa existe o legatura de cauzalitate intre cheltuieli si venituri in sensul art.21 alin.1 Codul Fiscal. Astfel, independent de rezilierea sau nu a Contractului trebuia indeplinita condiția prevăzută de art.21 alin.1 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea arată că și în situația în care Contractul a fost reziliat prin Notificarea transmisă de Beneficiar la data de 05.06.2009, efectele Contractului se rasfrang asupra partilor chiar si dupa acest moment.

În ceea ce privește componența cheltuielilor in cuantum de .X. lei, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au constatat cu titlu general "*cheltuieli in suma de .X. lei efectuate pentru obiectivul .X. .X. Constanta dupa data de 05.06.2009, data la care beneficiarul SC .X. SRL reziliaza contractul cu SC .X. SRL*" fără să ofere explicatii care sa permita determinarea certă a componenței acestei sume, iar prin anexele la raportul de inspecție fiscală, de asemenea, nu se oferă alte lămuriri.

Societatea **presupune** care ar putea fi componenta sumei de .X. lei, si anume :

- suma de .X. lei ar putea reprezenta cheltuieli ocazionate de achiziționarea structurilor metalice de la S.C .X. .X.;
- diferența de .X. lei ar putea reprezenta alte cheltuieli efectuate pentru proiectul .X. Constanta în baza contractelor încheiate de societate cu diversi subantreprenori, și arată că în măsura în care acestea sunt și cheltuielile avute în vedere de organele de inspecția fiscală, considera că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

De asemenea, contestația arată că în situația în care altele au fost cheltuielile avute în vedere de organul de inspecție fiscală societatea va formula contestație atunci când va lua la cunoștință care au fost cheltuielile luate în considerare la inspecția fiscală.

Cu privire la cheltuielile privind achizițiile structurilor metalice de la SC .X. .X., societatea susține că între aceasta, în calitate de .X. și SC .X. .X. a intervenit Contractul de subantrepriza din data de 15 ianuarie **2008** având ca obiect "*executarea proiectului de fabricație a structurii metalice de rezistență, fabricarea și montarea acestor structuri în poziție la Centrul Comercial .X. .X. Constanta*".

Conform art.2.1 din contractul de subantrepriza, părțile au stabilit o valoare cadru pentru fabricare - montare în cuantum de .X. euro și societatea a achitat un avans în cuantum de .X. euro cu facturile nr..X./08 / 07.07.2008, nr. .X./08 /01.11.2008, nr. .X./09.30.03.2009.

Pentru derularea în bune condiții a Contractului general de proiectare și construcții, societatea și SC .X. .X. au convenit data de 4 octombrie 2008 ca termen de finalizare totală a lucrărilor, însă data fiind întârzierea în executarea proiectului la .X. Constanta, s-au decalat și termenele de montare a structurilor metalice, astfel ca structurile deja comandate au fost predate SC .X. SRL în calitate de împuternicit al SC .X. SRL, livrarea efectuându-se la locul stabilit de beneficiar în localitatea .X., împlinindu-se termenele intermediare de execuție stabilite la art.3.5 din Contractul de subantrepriza.

Prin procesul-verbal din septembrie 2009 societatea și subantreprenorul .X. .X. au stabilit că, întrucât au fost sistate lucrările la proiectul .X. Constanta, suma contractuală se modifică la .X. euro.

În susținerea celor afirmate societatea prezintă:

- proces-verbal .X. .X./18.09.2009;
- note de recepție și bonuri de consum din perioada octombrie - decembrie 2009;
- facturi proforma și CMR-uri;
- facturile emise de SC .X. .X. în perioada octombrie - decembrie 2009;
- liste inventar;
- declarație de depozitare a materialelor de structură;
- declarație notarială.

Ca urmare, contestatoarea susține că a identificat în documentele societății veniturile aferente acestor cheltuieli și susține că veniturile pot fi chiar anterioare efectuării cheltuielilor, pct.12 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, precizează că 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, 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, fără a se stabili ordinea, respectiv dacă venitul este ulterior cheltuielii sau cheltuiela este anterioară venitului.

Cu privire la alte cheltuieli societatea susține că în executarea Contractului general de proiectare și construcții a încheiat contracte de subantrepriză, contracte de proiectare, precum și contracte de prestări servicii cu următoarele societăți comerciale :

- SC .X. .X. SRL, contract de subantrepriză din 16.01.2008;
- SC .X. SRL, contract de subantrepriză din 19.11.2007;
- SC .X. .X., contract de prestări servicii din 02.12.2008;
- SC .X. SRL, contract de prestări servicii din 04.04.2008;
- SC .X. .X., contract de subantrepriză din 12.12.2007;
- SC .X. - .X. SRL Budapesta Sucursala Targu-Mures, contract de proiectare din data de 05.02.2008;
- SC .X. - .X. SRL Budapesta Sucursala Targu-Mures, contract de proiectare din data de 05.02.2008;
- SC .X. SRL, contract de proiectare din 30.11.2007;
- SC .X. X .X., contract de proiectare din 7 decembrie 2008;
- SC .X. X SRL, contract de execuție lucrări din 06.01.2008;
- SC .X. .X. .X., contract de proiectare din 03.12.2007;
- SC .X.-X. SRL, contract de subantrepriză din 12.08.2008;
- SC .X. .X.-SA, contract de subantrepriză din 10.08.2007;
- SC .X. SRL, contract de subantrepriză din 16.01.2009;
- SC .X. SRL, contract de subantrepriză din 14.11.2008.

Contestatoarea susține că aceste contracte au fost la dispoziția organelor de inspecție fiscală și toate au fost încheiate pentru proiectul aflat în curs de execuție la .X. Constanta și anterior datei rezilierii, respectiv 05.06.2009.

Îndeplinirea obligațiilor asumate de societate prin aceste contracte a determinat efectuarea unor cheltuieli ulterior datei rezilierii, mai concret, este imposibil ca la un data rezilierii să înceteze toate contractele aflate în curs de execuție, iar societatea să nu mai aibă de îndeplinit nicio obligație de plată deja asumată.

În acest sens invocă toate facturile emise de contractanții enumerați mai sus după data de 05.06.2009, facturi ce cuprind servicii prestate și lucrări

executate, toate achitate de societate. De asemenea, societatea indica veniturile aferente acestor cheltuieli in tabelul de executie al proiectului (.X. 10 decembrie 2008) la capitolul structuri metalice de la SC .X., în suma de .X. euro, evidentiata la venituri, încasari din anul 2008 in baza certificatelor de executie emise de beneficiar.

Contestatoarea invocă și urmatoarele documente :

- certificatul de plata din noiembrie 2008, în care sunt certificate lucrari de structura în suma de .X. euro;
- certificatul de plata din decembrie 2008, în care sunt certificate lucrari de structura în suma de .X. euro;
- in fisa contului 7, pentru perioada 05.06.2009 - 31.12.2009, pentru obiectivul .X. .X. Constanta, s-au inregistrat in contabilitate venituri in cuantum de .X. lei.

Pe cale de consecinta, societatea susține că intrucat cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, in mod nelegal au stabilit organele de inspectie fiscala impozit pe profit suplimentar și majorari de intarziere.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă achizițiilor de prestari servicii si bunuri destinate obiectivului .X. .X. Constanta realizate dupa data rezilierii contractului (05.06.2009), societatea invocă prevederile art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și susține că poate fi apreciata ca fiind indeplinita condiția privind achiziția bunurilor si serviciilor în scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, având în vedere că, cheltuielile in cuantum de .X. lei se circumscriu sferei de aplicare a art.21 alin.1 Cod Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea arată că bunurile-structuri metalice de la .X. - si serviciile achizitionate de la subcontractanti au fost destinate efectuarii lucrarilor de proiectare si constructii la obiectivul .X. .X. Constanta. Toate activitatile efectuate in folosul beneficiarului, precum si toate achizițiile si serviciile prestate rezulta din graficele de executie (.X. 10 decembrie 2008).

Ca urmare, societatea susține că este indeplinita condiția impusa de art.145 alin.2 Cod Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoare adaugata, astfel că nu datorează TVA în sumă .X. lei și nici majorarile de intarziere nu au suport legal.

10. Referitor la suma de .X. lei reprezentand venituri nefacturate catre SC .X. SRL in cursul anului 2009, contestatoarea susține că nu cunoaste modalitatea in care organele de inspectie fiscala au stabilit

cuantumul sumei de .X. lei, in anexele la raportul de inspectie fiscala facându-se referire la documentul "situatie .X."

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala se refera la "*situatii de lucrari acceptate .. ca fiind efectiv realizate*" fara sa rezulte daca beneficiarul a acceptat de la .X. sau subantreprenorul a acceptat de la Subcontractanti aceste situatii de lucrari. In acest sens societatea sustine ca nu are cunostinta de acceptarea unor asemenea situatii de lucrari.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactia incheiata de societate cu SC .X. SRL, denumita Acord de conciliere din 19 mai 2010, prin care partile au conciliat pretentiile reciproce, nefacand nicio referire la aceasta tranzactie in sensul neluării ei in considerare conform art.11 din Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Practic, organele de inspectie fiscala reconsidera in mod indirect si "tacit" tranzactia, respectiv Acordul de conciliere din 19 mai 2010 stabilind ca trebuiau refacturate veniturile de .X. lei.

Societatea sustine ca atat timp cat tranzactia incheiata nu a fost invalidata de o instanta judecatoreasca si nici nu a fost reconsiderata de organele de inspectie fiscala, produce efectele specifice intre parti.

Contestatoarea sustine ca potrivit contabilității a realizat in anul 2009 venituri in cuantum de .X. lei, iar nivelul total al cheltuielilor a fost .X. lei si prezuma ca suma de .X. lei a fost stabilita ca diferenta intre cheltuielile deductibile in anul 2009 in suma de .X. lei si veniturile realizate in anul 2009 in suma de .X. lei.

Contestatoarea sustine ca din rationamentul inspectiei fiscale reiese ca nivelul veniturilor trebuie sa fie cel putin acelasi cu nivelul cheltuielilor deductibile, care este eronat.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala invoca drept temei de drept prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.1 Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, insa la art.21 alin.1 din Codul Fiscal nu distinge nivelul comparativ al cheltuielilor in raport de cel al veniturilor.

Ca urmare, societatea sustine ca nu datoreaza impozitul pe profit suplimentar si nici majorarile de intarziere aferente.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta contestatoarea sustine ca art.134 alin.1 din Codul fiscal defineste faptul generator, iar art.155 alin.1 din același act normativ prevede ca persoana impozabila trebuie sa detina o factura, precum si faptul ca exigentele legale impuse prin aceste prevederi au fost invocate de organele de inspectie fiscala la stabilirea diferentei de TVA in suma de .X. lei reprezentand TVA aferenta lucrarilor de constructii efectiv realizate la obiectivul .X. .X. Constanta.

Societatea susține că nu avea obligația de a emite facturi care să acopere veniturile în sumă de .X. lei astfel că, nu sunt incidente prevederile art.155 alin.1 din Codul Fiscal.

Contestatoarea susține că și în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi aplicat prevederile art.11 din Codul Fiscal pentru baza impozabilă, acestea nu sunt aplicabile în materie de TVA deoarece în conformitate cu acest articol organul fiscal poate ajusta "veniturile" și "cheltuielile" care constituie elemente de calcul ale profitului.

Societatea susține că trebuia să se aibă în vedere prevederile incidente în materia TVA, respectiv art. 137 alin.1 lit. a) Cod Fiscal din care rezultă că baza de impozitare se constituie din "*contrapartida obținută*" ca urmare a livrării, nicidecum din prețul de piață și invocă cauza C-285/9 iunie 2010 în care s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Ca urmare, societatea susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA în cuantum de .X. lei aferentă lucrărilor de construcții efectiv realizate la obiectivul .X. .X. Constanta.

11. Cu privire la suma de .X. lei reprezentând diferența de taxă pe valoarea adăugată înregistrată în contabilitatea societății prin nota contabilă 4424=4428.01 fără a avea la baza documente justificative, contestatoarea susține că prin înregistrarea notei contabile nu s-a influențat în niciun fel suma declarată în decontul de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în baza notei contabile. Astfel, documentul care produce efecte în materie de TVA este decontul de TVA și nu nota contabilă.

Contestatoarea susține că prin înregistrarea contabilă nu au fost influențate în niciun fel sumele declarate în decontul de TVA, aceasta nota fiind întocmită în vederea concilierii datelor din evidența contabilă cu cele din declarația fiscală, suma neregăsindu-se în decontul de TVA aferent lunii octombrie 2008, ceea ce denotă faptul că în această lună, societatea nu a dedus TVA în cuantumul prezentat în nota contabilă invocată de organul de inspecție fiscală.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat să analizeze sumar doar acele documente pur contabile fără a le corela cu documentele fiscale, respectiv declarațiile fiscale, deconturi de TVA deși, avea acces și în baza de date a organului fiscal privind deconturile de TVA depuse de societate.

Ca urmare, contestatoarea susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe anul 2008.

12. Cu privire la accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, contestatoarea susține că obligația principală de plată a fost stabilită eronat astfel că accesoriile nu au suport legal.

Societatea invocă principiul general de drept potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, dar și interpretarea *per a contrario* a art. 119 alin.1 din Codul de procedură fiscală, precum și interpretarea *a fortiori* a prevederilor art.47 alin (2) din Codul de procedură fiscală și a pct.46.1. din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./28.11.2011, astfel:

A. IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată : 01.01.2006 – 31.12.2010.

1. Pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venituri impozabile în suma de .X. lei reprezentând compensația primită de SC .X. SRL în calitate de cesionar/noul Contractant de la SC .X. .X. SRL în calitate de .X./Contractant Anterior în temeiul Contractului de cesiune din data de 26.09.2006 și a Acordului de plată din data de 27.09.2006.

S-a constatat că la data de 26.09.2006 părțile au încheiat Contractul de cesiune, iar la data de 27.09.2006 s-a încheiat Acordul de plată potrivit cărora SC .X. .X. SRL, în calitate de .X., respectiv .X. Anterior cedează irevocabil și transferă toate drepturile, interesele și obligațiile ce revin din Contractul general de construcție încheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA asupra Noului .X. SC .X. SRL (cesionar), cu efect retrospectiv din data de 01.09.2006.

Conform Acordului de plată, drept compensație pentru transferul drepturilor, intereselor și obligațiilor aferente Contractului de construcție părțile convin la stabilirea unor compensații reciproce, astfel:

SC .X. .X. SRL în calitate de .X., respectiv .X. Anterior va primi de la SC .X. SRL în calitate de cesionar/Noul Contractant, drept compensație pentru transferul drepturilor prevăzute în Acordul de cesiune, o **taxă de concesiune** care conține un element fix de .X. euro +TVA și un element variabil, elementul fix din taxa de concesiune urmând a fi facturat până la sfârșitul anului 2006.

SC .X. SRL in calitate de cesionar, respectiv Noul Contractant, va primi de la SC .X. .X. SRL in calitate de .X., respectiv .X. Anterior, drept compensatie, suma de .X. EUR sub denumirea de beneficiu realizat de catre .X. din Acordul General de Constructie până la data de 26.09.2006, urmare a preluarii/acceptarii de catre cesionar/Noul Contractant a drepturilor si obligatiilor din "Acordul de cesiune" incheiat.

In baza Acordului de cesiune partile convin ca SC .X. .X. SRL sa nu mai procedeze la plata (transferul) sumei de .X. EUR catre SC .X. SRL, astfel ca, beneficiul aflat in posesiunea .X.ului se considera "*prima rata a elementului fix al Taxei de concesiune*".

SC .X. .X. SRL a emis factura nr..X./31.12.2006 pentru compensatia aferenta în sumă de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, echivalentul sumei de .X. EUR + TVA, iar SC .X. SRL accepta si inregistreaza in contabilitate factura, inregistrand pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea compensatiei si exercita dreptul de deducere aferent operatiunii taxabile in cauza.

Desi la data incheierii Acordului de plata, respectiv 27.09.2006, partile recunosc dreptul SC .X. SRL de a primi o compensatie in suma de .X. EUR, și obligația SC .X. .X. SRL de a plati (transfera respectiva compensatie si mai mult, potrivit aceluasi act partile isi sting obligatiile reciproce izvorate din Contractul de cesiune incheiat la data de 26.09.2006 si Acordul de plata din 27.09.2006 prin compensarea sumei de .X. EUR cu titlu de plata a primei rate pentru obligatia de .X. EUR + TVA, a taxei de concesiune datorată de catre SC .X. SRL subantreprenorului Anterior, respectiv .X.ului SC .X. .X. SRL, beneficiarul compensatiei de .X. EUR. SC .X. SRL nu inregistreaza in luna septembrie 2006 venituri in suma de .X. lei, echivalentul in lei a compensatiei la care avea dreptul si pe care a realizat-o prin compensare cu obligatia fata de .X.. SC .X. SRL a inregistrat la sfarsitul anului 2007 in categoria altor venituri din exploatare suma de .X. lei, echivalentul in lei a compensatiei la care avea dreptul si pe care a realizat-o prin compensare cu obligatia fata de .X., prin nota contabila 401 "*Fumizori*"=7588 "*Alte venituri de exploatare*".

Prin explicatiile scrise solicitate administratorului SC .X. SRL, la intrebarea pusa de organele de inspectie fiscala "*Care este semnificatia economica a notei contabile inregistrate la 31.12.2007, 401=7588 cu suma de .X. euro* " aceasta a afirmat ca este o stingere a datoriei intre parti. S-a constatat că prin aceste explicatii se confirma vointa partilor, in cazul de fata al SC .X. SRL, de a-si stinge prima rata in suma de .X. EUR din totalul datoriei de .X. EUR +TVA catre SC .X. .X. SRL reprezentand contravaloarea compensatiei datorate sub forma taxei de concesiune.

Astfel, s-a constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru anul 2006 veniturile impozabile au fost influentate, in

sensul majorării acestora, cu suma de .X. lei, fiind diminuată pierderea fiscală declarată la 31.12.2006, cu această sumă.

Pe anul 2007, organele de inspecție fiscală au considerat suma de .X. lei înregistrată la venituri ca fiind neimpozabilă datorită includerii acesteia la venituri impozabile la 31.12.2006, fiind stabilit un impozit pe profit mai mic decât cel declarat de societate cu suma de X lei.

2. Referitor la cheltuielile refacturate de SC .X. .X. Ungaria, organele de inspecție fiscală au stabilit, în anul 2008, o diferență de cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu servicii refacturate de către SC .X. .X. Ungaria (management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale și contribuții aferente pentru persoane care nu au calitatea de angajat pentru societatea verificată) în suma de .X. lei.

La întrebarea pusă de organele de inspecție fiscală "*Dacă există un contract încheiat cu SC .X. .X. Ungaria pentru refacturarile efectuate de către aceasta*" prin Nota explicativă dată de administratorul societății se afirmă că "*refacturarile sunt cheltuieli alocate, repartizate care au fost efectuate de către .X. .X. Ungaria în cursul derulării proiectelor în interesul SC .X. SRL*".

Potrivit prevederilor pct.41 lit.b) din HG 44/2004 pentru aplicarea art.11 din Legea nr.571/2003 "*serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în timpul verificării, agentul economic nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor refacturate de către SC .X. .X. Ungaria prin prezentarea de documente prevăzute de lege (contract, situații de lucrări etc.), din care să rezulte natura serviciului și prestarea efectivă a acestuia astfel că, au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile în baza actelor normative invocate.

Pe anul 2009 s-a stabilit o diferență la cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii refacturate de către SC .X. .X. Ungaria (management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale și contribuții aferente pentru persoane care nu au calitatea de angajat pentru societatea verificată), iar **pe anul 2010 s-au stabilit** cheltuieli cu servicii refacturate de către SC .X. .X. Ungaria (management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale și contribuții aferente pentru persoane care nu au calitatea de angajat pentru societatea verificată) **în suma de .X. lei, nedeductibile fiscal.**

3. În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de marketing și studiu de piață efectuate de SC .X. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 agentul economic nu a putut prezenta

documente justificative care sa sustina necesitatea si prestarea efectiva a serviciilor, **in suma de .X. lei.**

Prin nota explicativa, la intrebarea " Pentru cine au fost efectuate serviciile de marketing si studiu de piata realizate de catre SC .X. .X. SRL si daca pot fi prezentate documente din care sa rezulte prestarea serviciului", administratorul societatii a afirmat ca rezultatele serviciilor "au fost comunicate verbal", iar rezultatele acestora au fost secretizate de catre managementul .X. .X. Ungaria.

Ca urmare, s-a constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activitatii societatii motiv pentru care, in baza prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si a pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, nu s-a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

De asemenea, **pe anul 2009**, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu serviciile de marketing si studiu de piata efectuate de SC .X. .X. SRL, **în suma de .X. lei**, pentru care agentul economic nu a prezentat documente justificative care sa sustina prestarea efectiva a serviciilor.

4. Referitor la cheltuielile cu remedierile efectuate la pagubele produse de furtună la obiectivul .X. .X. .X., pe anul 2008, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuieli in suma de .X. lei, cu remedieri efectuate la pagubele rezultate in urma unei furtuni, facturate de subantreprenori, care nu au fost acoperite in totalitate de societatile de asigurari.

Astfel, din contravaloarea cheltuielilor facturate de catre SC .X. SRL cu factura nr..X./22.01.2008 in suma de .X. lei+ TVA si de SC .X. .X. SRL cu facturile nr..X./05.0.2008 (.X. + .X. lei), nr..X./13.03.2008 (.X. + .X. lei) si nr..X./05.03.2008 (.X.+X. lei) reprezentand prestatie automacara, reparatii climatizare furtuna si inlocuire aparate avariate de furtuna, societatile de asigurari despagubesc agentul economic verificat cu suma de .X. lei in luna septembrie 2008. Diferenta neacoperita de catre societatile de asigurari in suma de .X. lei a fost considerata de organele de inspecție fiscală ca fiind cheltuiala nedeductibila avand in vedere că:

- in contractele de subantrepriza incheiate de catre SC .X. SRL, in calitate de .X. general, cu diversi subantreprenori la punctul intitulat "*Asigurare*" se precizeaza ca subantreprenorul are obligatia de a achita subantreprenorului un tarif de asigurare de 0,3% din suma contractuala, reprezentand asigurare completa constructie - montare incheiata de antreprenor pentru intreaga procedura de construire (numita .X. .X. C.A.R.). Astfel, pagubele cauzate si suferite de acesta vor fi despagubite;

-la punctul "reguli privind solutionarea pagubelor in lucrarile executate sau in cele in curs, despagubiri" se subliniaza obligatia subantreprenorului de a

proteja munca permanent de pagube, de a asigura mijloacele de protectie impotriva intemperiiilor si de a-si organiza astfel activitatea incat sa evite deteriorarea lucrarilor efectuate. La acest punct se precizeaza si situatiile cand subantreprenorul este exonerat de raspunderea pentru prejudiciile cauzate, si anume atunci cand va dovedi "ca paguba produsa provine din activitatea subantreprenorului, angajatului, respectiv mandatarului acestuia sau al unui alt sub.X."

S-a constatat că SC .X. SRL a considerat ca aceste cheltuieli nu ii sunt destinate si a refuzat plata unei parti din factura emisa de catre SC .X. .X. SRL, motiv pentru care aceasta din urma a actionat in judecata SC .X. SRL. Cererea SC .X. .X. SRL a fost respinsa de instanta de judecata ca fiind inadmisibila la data de 25.11.2009 rezultand astfel ca SC .X. SRL nu are nicio obligatie de plata catre SC .X. .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat, in baza art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

5. Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in anul 2008, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentand provizioanele pentru garantii de buna executie constituite peste suma acordata ca garantie SC .X. .X. Companie de Investitii SA si care nu au fost evidentiata la venituri in cursul anului 2008.

Astfel, la sfarsitul anului 2008, societatea a constituit provizion pentru garantii de buna executie aferente lucrarilor efectuate la obiectivul .X. .X. .X., in suma de .X. lei, iar valoarea garantiilor acordate pentru obiectivul .X. .X. .X. a fost in suma de .X. lei. Conform situatiilor prezentate de societate veniturile inregistrate de catre SC .X. SRL in cursul anului 2008 pentru obiectivul .X. .X. .X. este mai mic decat cel pentru care a constituit garantii de buna executie. Astfel, diferenta de .X. lei care a rezultat prin scaderea din suma de .X. lei reprezentand provizion pentru garantii de buna executie constituit de catre societate a garantiei de buna executie efectiv acordata clientului in suma de .X. lei a fost considerata ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.22 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.52 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru lucrarile de constructii, care necesita garantii de buna executie, provizioanele se constituie trimestrial in limita cotelor prevazute in contracte cu conditia reflectarii integrale la venituri a lucrarilor executate. Conform pct 45. Sectiunea 6 din OMFP nr.1752/2005 care face referire la principiul independentei exercitiului la stabilirea veniturilor si cheltuielilor unui exercitiu financiar trebuie sa se tina seama de acestea in momentul efectuarii lor. Astfel, societatea verificata nu putea inregistra cheltuieli cu provizioane pentru garantii de buna executie in anul 2008 decat in stransa corelatie cu

veniturile din constructii montaj inregistrate in contabilitate in acelasi an si pentru acelasi obiectiv.

La calculul profitului impozabil aferent anului 2009 organele de inspectie fiscala au luat in calcul ca fiind venituri neimpozabile suma de .X. lei inregistrata de agentul economic la venituri in 31.12.2009, suma ce a fost considerata cheltuiala nedeductibila in anul 2008 reprezentand provizioane constituite peste limita prevazuta de lege pentru garantii de buna executie pentru obiectivul .X. .X. .X..

6. Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuielile cu provizioanele pentru diferente de curs aferente garantiilor retinute de la SC .X. SRL in suma de .X. lei, pe anul 2009, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.g) si ale art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, pe anul 2010, s-a stabilit o diferenta la cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de .X. lei reprezentand provizion pentru diferente de curs aferente garantiilor de buna executie retinute de la SC .X. .X. .X. SRL.

S-a constatat ca la data de 30.09.2010 societatea a inregistrat pe venituri suma de .X. lei reprezentand venituri din anularea provizioanelor pentru clienti incerti, suma considerata nedeductibila de catre organele de inspectie fiscala in anul 2009. Astfel, la calculul impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010- 30.09.2010 organele de inspectie fiscala au considerat suma de .X. lei venit neimpozabil in baza art.20 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand la data de 30.09.2010 pierdere fiscala in suma de .X. lei in conditiile in care la sfarsitul perioadei 01.01.2010-30.09.2010 societatea a inregistrat si declarat un impozit pe profit in suma de .X. lei.

7. Pe anul 2010, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuieli cu penalitatile de intarziere facturate de SC .X. .X. .X. SRL in anul 2008, in suma de .X. lei. Nerecunoasterea deductibilitatii penalitatilor facturate de catre SC .X. .X. .X. SRL are la baza prevederile pct 2.1 din Acordul semnat la 31.12.2010 intre cele doua societati, potrivit caruia factura nr..X.1/12.09.2008 in suma de .X. lei reprezentand penalitati trebuia anulata.

Intrucat, la data de 31.12.2010, prin factura nr..X./31.12.2010 se storneaza doar o parte din valoarea penalitatilor, adica suma de .X. lei, diferenta dintre acestea a fost considerata de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila in conditiile in care aceasta nu era datorata de catre SC .X. SRL.

8. Pe anul 2009, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuieli în suma de .X. lei efectuate pentru obiectivul .X. .X. Constanta după data de 05.06.2009, data la care beneficiarul SC .X. SRL a reziliat contractul cu SC .X. SRL.

S-a constatat că în anul 2007 SC .X. SRL a încheiat un Contract general de proiectare și construcție cu SC .X. SRL, pentru obiectivul .X. .X. Constanta.

În baza contractului încheiat, societatea a angajat cheltuieli și a realizat venituri din prestări de servicii .X.iale pentru acest obiectiv. La data de 05.06.2009 SC .X. SRL a reziliat contractul încheiat, iar în baza acestui contract de reziliere SC .X. SRL este rugată să oprească toate activitățile de construcție și să returneze toate documentele și echipamentele care se află în proprietatea SC .X. SRL și să parasească șantierul. Astfel, potrivit clauzelor contractului de reziliere, a explicațiilor date de administratorul SC .X. SRL, societatea nu mai putea să efectueze nicio activitate de construcție pentru clientul său SC .X. SRL, acesta nemaiacceptând nicio cheltuială efectuată de societate după data rezilierii contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că după rezilierea contractului încheiat între părți SC .X. SRL a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu prestări servicii și achiziții de bunuri pentru obiectivul .X. Constanta a cărui beneficiar este SC .X. SRL.

De asemenea, s-a constatat că achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2009, sunt înregistrate în evidențele SC .X. SRL în conturile de cheltuieli, în condițiile în care aceste bunuri sunt transportate către SC .X. SA în calitate de imputernicit al SC .X. SRL, iar în nota de recepție și bonul de consum anexat fiecărei facturi de achiziție se precizează că aceste materiale vor fi folosite/montate la proiectul .X. .X. Constanta.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au constatat că după data rezilierii contractului societatea verificată nu mai avea dreptul de a deduce cheltuieli, în condițiile în care acestea nu mai erau destinate realizării de venituri conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că aceste cheltuieli cu prestațiile de servicii și achizițiile de bunuri realizate pentru acest obiectiv după data de 05.06.2009 nu sunt aferente realizării de venituri.

9. Pe anul 2009 organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de venituri în suma de .X. lei reprezentând venituri nefacturate către SC .X. SRL reprezentând lucrări efectuate de către SC .X. SRL și care au la baza situații de lucrări acceptate de către acesta ca fiind efectiv realizate.

In timpul verificării s-a constatat ca SC .X. SRL nu a facturat catre beneficiarul final, cel puțin la nivelul cheltuielilor inregistrate in contabilitate pentru acest obiectiv, contravaloarea lucrarilor efectuate la .X. .X. Constanta.

Prin Nota explicativa dată de administratorul societatii la intrebarea "*Care este motivul pentru care contravaloarea prestarilor de servicii efectuate de catre subantreprenorii cu care SC .X. SRL a incheiat contracte pentru obiectivul .X. .X. Constanta nu au fost facturate catre beneficiarul final al lucrarii, SC .X. SRL, in conditiile in care toate lucrarile facturate de catre subantreprenori au la baza certificate de executie acceptate de catre dvs si reprezinta lucrari efectiv realizate pentru obiectivul mentionat ?*" acesta a afirmat ca "*beneficiarul a decis ca vinde proiectul inainte ca cladirea sa fie terminata. Beneficiarul nou nu a acceptat cheltuieli suplimentare fata de pretul simbolic de cumparare de 1 euro*".

S-a constatat că afirmatia agentului economic nu poate fi luata in calcul conform art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal astfel că organele de inspectie fiscala au stabilit ca venitul pe care SC .X. SRL ar fi trebuit sa-l inregistreze ca urmare a serviciilor si lucrarilor efectuate pentru obiectivul .X. Constanta este in suma de .X. lei.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.01.2006 – 31.03.2011.

1. In luna septembrie 2006 s-a stabilit diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de .X. lei aferenta compensatiei pe care SC .X. SRL a primit-o de la SC .X. .X. SRL la data de 27.09.2006, prin compensare cu datoria sa fata de .X.ul/subantreprenorul Anterior constand in .X. EUR + TVA, reprezentand contravaloarea taxei de concesiune.

La data de 26.09.2006 partile incheie Contractul de cesiune, iar in data de 27.09.2006 Acordul de plata potrivit carora SC .X. .X. SRL, in calitate de .X., respectiv .X. Anterior, cedeaza irevocabil si transfera toate drepturile, interesele si obligatiile ce revin din Contractul general de constructie incheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA asupra Noului .X., SC .X. SRL, cu efect retrospectiv din data 01.09.2006. Conform Acordului de plata, drept compensatie pentru transferul drepturilor, intereselor si obligatiilor aferente Contractului de constructie părțile au convenit la stabilirea unor compensații reciproce, astfel:

- SC .X. .X. SRL, in calitate de .X., respectiv .X. Anterior va primi de la SC .X. SRL in calitate de cesionar/Noul Contractant drept compensatie pentru transferul drepturilor prevazute in Acordul de cesiune taxa de concesiune care contine un element fix de .X. euro + TVA si un element variabil,

elementul fix din taxa de concesiune urmand a fi facturat pana la sfarsitul anului 2006;

- SC .X. SRL, in calitate de cesionar, respectiv Noul Contractant, va primi de la SC .X. .X. SRL, in calitate de .X., respectiv .X. Anterior, drept compensatie suma de .X. EUR sub denumirea de beneficiu realizat de catre .X. din Acordul General de Constructie pana la data de 26.09.2006, urmare a preluarii/acceptarii de catre cesionarul/Noul Contractant a drepturilor si obligatiilor din "Acordul de cesiune" incheiat.

In baza Acordului de cesiune partile au convenit ca SC .X. .X. SRL sa nu mai procedeze la plata (transferul) sumei de .X. EUR catre SC .X. SRL, astfel ca beneficiul aflat in posesiunea .X.ului se considera "*prima rata a elementului fix al Taxei de concesiune*".

SC .X. .X. SRL emite factura nr. .X./31.12.2006 pentru compensatia aferenta de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, echivalentul sumei de .X. EUR + TVA, iar SC .X. SRL accepta si inregistreaza in contabilitate factura, exercitându-și dreptul de deducere aferent operatiunii taxabile in cauza.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, desi la data incheierii Acordului de plata din 27.09.2006, partile recunosc dreptul SC .X. SRL de a primi compensatie in suma de .X. EUR, precum si obligatia SC .X. .X. SRL de a plati (transfera) respectiva compensatie, chiar mai mult, potrivit aceluiasi act partile isi sting obligatiile reciproce izvorate din Contractul de cesiune incheiat la data de 26.09.2006 si din Acordul de plata din data de 27.09.2006 prin compensarea sumei de .X. EUR cu titlu de plata a primei rate pentru obligatia de .X. EUR + TVA a taxei de concesiune datorate de catre SC .X. SRL subantreprenorului Anterior, respectiv .X.ului, SC .X. .X. SRL beneficiarul compensatiei de .X. EUR, SC .X. SRL nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta compensatiei in suma de .X. lei realizata prin compensare cu obligatia fata de .X..

Prin explicatiile scrise solicitate administratorului SC .X. SRL la intrebarea pusa de organele de inspectie fiscala "*Care este semnificatia economica a notei contabile inregistrata la 31.12.2007, 401=7588 cu suma de .X. euro ?*" aceasta a afirmat ca este "*o stingere a datoriei intre parti*" prin aceste explicatii confirmându-se vointa partilor, respectiv a SC .X. SRL de a-si stinge prima rata in suma de .X. EUR din totalul datoriei de .X. EUR + TVA catre SC .X. .X. SRL reprezentand contravaloarea compensatiei datorate sub forma taxei de concesiune.

Ca urmare a cesiunii Contractului general de constructie incheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA cele doua parti, .X. si cesionar, au in acelasi timp dreptul si obligatia de a primi, respectiv plati, compensatii sub forma taxei de concesiune, respectiv beneficiului realizat de .X. până la data incheierii Contractului de cesiune din 26.09.2006 si a Acordului de plata din 27.09.2006.

Prin urmare, SC .X. SRL in calitate de cesionar, respectiv Nou .X., pe de o parte are de platit si plateste o compensatie in suma de .X. EUR + TVA sub forma taxei de concesiune, iar pe de alta parte are de incasat si incaseaza, prin compensare, suma de .X. EUR de la .X., respectiv Anteprenorul Anterior SC .X. .X. SRL, urmare a acceptarii preluarii drepturilor si obligatiilor din Contractului general de constructie incheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA.

In mod similar, SC .X. .X. SRL, in calitate de .X., respectiv Anteprenor Anterior, pe de o parte are de incasat si incaseaza o compensatie in suma de .X. EUR + TVA sub forma taxei de concesiune, iar pe de alta parte are de plata si plateste prin compensare o compensatie de .X. EUR sub forma beneficiului realizat pana la data cesiunii contractului de la cesionarul/Noul Anteprenor SC .X. SRL ca urmare a cesiunii, respectiv a renuntarii la drepturile si obligatiile ce-i reveneau din Contractul general de constructie incheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele doua parti, .X. ul si cesionarul, au in acelasi timp dreptul si obligatia la compensatii reciproce, sumele respective fiind onorate prin compensare la data de 27.09.2006 si, respectiv transfer bancar. Astfel, operatiunile efectuate de catre .X. si cesionar se incadreaza in prevederile Contractului de constructie, partile convin la stabilirea unor compensatii reciproce dupa cum urmeaza :

- SC .X. .X. SRL in calitate de .X., respectiv .X. Anterior va primi de la SC .X. SRL in calitate de cesionar/Noul Contractant drept compensatie pentru transferul drepturilor prevazute in Acordul de cesiune o taxa de concesiune care contine un element fix de .X. euro +TVA si un element variabil, elementul fix din taxa de concesiune urmand a fi facturat pana la sfarsitul anului 2006;

- SC .X. SRL in calitate de cesionar, respectiv Noul Contractant, va primi de la SC .X. .X. SRL in calitate de .X., respectiv .X. Anterior, drept compensatie, suma de .X. EUR sub denumirea de beneficiu realizat de catre .X. din Acordul General de Constructie pana la data de 26.09.2006, urmare a preluarii/acceptarii de catre cesionar/Noul Contractant a drepturilor si obligatiilor din "Acordul de cesiune" incheiat.

Potrivit prevederilor art.129 și ale art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste operațiuni reprezinta operatiuni de natura prestarilor de servicii. Ori, in urma Contractului de cesiune din 26.09.2006 si a Acordului de plata din 27.09.2006 SC .X. SRL, ca urmare a acordului/angajamentului sau de a accepta calitatea de Nou .X. si de a continua executarea Contractului general de constructie incheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA a fost beneficiarul unei compensatii in suma de .X. EUR primita de la .X. SC .X. .X. SRL.

Aceasta operatiune reprezinta o prestare de servicii aferent careia, la data efectuării acesteia, respectiv 27.09.2006 (reprezinta data la care

aceasta a fost individualizată ca și cuantumul de către cele două părți și mai mult, potrivit Acordului de plată din 27.09.2006 .X.ul a stins prin compensare datoria sa față de cesionar prin recunoașterea acesteia ca plată a primei rate din taxa de concesiune datorată de către cesionar .X.ului), SC .X. SRL având obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, întrucât conform prevederilor art.134 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia faptul generator și exigibilitatea taxei intervine la data prestării de servicii, iar potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ baza impozabilă este formată *"din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținut de furnizor, ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț"*.

2. Pe anul 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă refacturilor efectuate de .X. .X. UNGARIA pentru care agentul economic nu a putut prezenta contracte încheiate, situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte prestarea efectivă de servicii care să fie destinate realizării de operațiuni taxabile.

Conform art.150 alin.1 lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g) din același act normativ, dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în .X., este obligată la plata taxei, care, potrivit art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face prin evidențierea în decontul TVA atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, aferentă achizițiilor intracomunitare în condițiile respectării prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2009 s-a stabilit TVA aferent preștarilor de servicii efectuate de SC .X. .X. Ungaria și pentru care agentul economic nu are încheiate contracte și care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în suma de .X. lei, iar pe anul 2010 s-a stabilit diferența de TVA nedeductibilă în suma de .X. lei aferentă preștarilor de servicii efectuate de .X. UNGARIA care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile și pentru care nu sunt încheiate contracte.

3. Pe anul 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL care nu sunt destinate activității societății verificate, iar pe anul 2009, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei,

aferentă serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL care nu sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, în baza aceluiași act normativ.

4. Pe anul 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, aferentă pagubelor rezultate în urma furtunii, respectiv aferentă diferenței neacoperită de societățile de asigurare.

5. În anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei ca urmare a faptului că societatea nu a aplicat măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții montaj efectuate de către SC .X. SA , SC .X. .X. SRL și SC .X. SA în baza contractelor încheiate. Prin aceste contracte, societățile s-au obligat la efectuarea unor lucrări cu utilajele (buldozere, excavatoare) și personalul propriu, lucrări de transportare a pământului, efectuarea de săpături manuale, de reumplere a săpăturilor, lucrări de dulgherie etc. pentru asistarea echipelor de arheologi care își desfășoară activitatea de cercetare științifică pe șantier, lucrări care se încadrează la Secțiunea F "Construcții" diviziunea 451 "*Organizarea de șantiere și pregătirea terenului*" pentru care potrivit prevederilor art.160 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsurile de simplificare.

6. Pe anul 2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă achizițiilor de prestări de servicii și bunuri destinate obiectivului .X. .X. Constanta, efectuate după data de 05.06.2009, data la care contractul cu beneficiarul obiectivului SC .X. SRL a fost reziliat.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea achiziții nu mai erau destinate realizării de operațiuni taxabile.

7. Pe anul 2009 s-a stabilit diferența la TVA colectată în suma de .X. lei reprezentând TVA aferent lucrărilor de construcții efectiv realizate la obiectivul .X. .X. Constanta, lucrări care au la baza situații de lucrări acceptate ca fiind realizate de către SC .X. SRL în calitate de .X. general.

S-a constatat că aceste lucrări nu au mai fost facturate către beneficiarul final al lucrării - SC .X. SRL - deși, conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.134 alin.1 definește faptul generator care a avut loc, respectiv erau realizate condițiile legale și necesare pentru exigibilitatea taxei. Agentul economic avea obligația să întocmească situațiile de lucrări pentru lucrările efectiv prestate la .X. .X. Constanta și să emită o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare

a lunii urmatoare celei in care ia naștere faptul generator al taxei, conform art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8. Pe anul 2008, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei, inregistrată in contabilitatea agentului economic prin nota contabila 4424=4428.01, fara a avea la baza documente justificative.

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

A. PROCEDURĂ

1. Referitor la nulitatea Avizului de inspecție fiscală comunicat la data de 07.07.2011, se reține că SC .X. SRL invocă nulitatea absolută a Avizului de inspecție fiscală nr..X./10.05.2011, comunicat contestatoarei la data de 07.07.2011, întrucât contravine flagrant prevederilor art.101 și art.102 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care, la data emiterii avizului, stipulează:

“ART.101

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

(3) *Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

- a) *temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- b) *data de începere a inspecției fiscale;*
- c) *obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- d) *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

ART.102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că avizul de inspecție fiscală se comunică cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale. Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că avizul de inspecție fiscală nr..X./10.05.2011 a fost comunicat la data de 15.05.2011, iar inspecția fiscală a început la data de 30.05.2011. Astfel, se reține că inspecția fiscală nu a început înainte de data înscrisă în avizul de inspecție fiscală (25.05.2011), ci ulterior, ceea ce nu contravine prevederilor legale, legiuitorul înțelegând să oblige doar la comunicarea avizului cu 15 zile înainte de data începerii inspecției fiscale. Faptul că neînceperea inspecției fiscale la data înscrisă în aviz, ci la o data ulterioară nu a fost sancționat de legiuitor, reiese și din completarea art.102 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, la data de 15.09.2011, prin introducerea alin.7 care stipulează că:

“(7) Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia al doilea aviz comunicat la data de 07.07.2011 este nul întrucât nu a fost comunicat acesteia înaintea inspecției fiscale, acesta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit procedurii de avizare a contribuabilului *“În cazul unei inspecții fiscale generale se emite un alt aviz de inspecție fiscală dacă se constată necesitatea extinderii verificării și asupra altor perioade decât cele din avizul inițial.”*

Referitor la aspectul conform căruia Avizul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./10.05.2011, comunicat la data de 07.07.2011, este antedat *“aspect probat prin mențiunea datei listării și a primirii”* se reține că Avizul de inspecție fiscală este emis cu respectarea Codului de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și ale OMFP nr.1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, acest aviz purtând același număr și dată, fiind înregistrată informatic, diferența dintre cele două avize fiind numai sub aspectul perioadei verificate. Data listării din programul informatic face dovada că cel de-al doilea aviz de inspecție fiscală a fost emis numai după întocmirea de către organele de inspecție fiscală a Referatului de extindere a perioadei verificate, aprobat de organele ierarhic superioare la data de 01.07.2011, care este anexat la dosarul cauzei și prin care se precizează: *“[...] diferența la TVA de rambursat în sumă de .X. lei provine dintr-o perioadă anterioară.”*

În cursul anului 2008 agentul economic emite facturi pentru prestări de servicii care conform documentelor anexate (contract, certificat de execuție, raport de audit) sunt aferente anului 2007. Din acest punct de vedere este necesară verificarea societății pentru perioada anterioară, pentru a putea stabili corect modul de înregistrare a veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată de către societate în contabilitate și modul de declarare a acestora.”

Astfel, în conformitate cu prevederile art.98 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:***

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”, organele de inspecție fiscală au decis extinderea inspecției fiscale.

Ca urmare, extinderea perioadei verificate a fost efectuată în conformitate cu respectarea prevederilor legale în vigoare și nu cu încălcarea unor dispoziții exprese cum susține societatea contestatoare, iar motivele de nulitate a celor două avize de inspecție fiscală nu se rețin în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la nerespectarea prevederilor art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, **și nu poate fi mai mare de 3 luni.[...]**”* societatea susține că aceasta poate fi depășită numai în cazul contribuabililor mari și a celor care au sedii secundare, susținând că la data inspecției fiscale sediile secundare .X. CONSTANTA CUI .X. și .X. GIURGIU CUI .X. nu mai existau.

Referitor la acest aspect se reține că termenul de 3 luni prevăzut de legiuitor pentru efectuarea inspecției fiscale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia ne.X.ăgând decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Din actele administrative încheiate de organele de inspecție fiscală reiese perioada verificată ca fiind 01.01.2006 – 31.12.2010, respectiv 31.03.2011.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că sediul secundar .X. CONSTANTA CUI .X. a fost dizolvat prin lichidare din data de 09.02.2010, iar sediul secundar .X. GIURGIU CUI .X. a fost dizolvat prin lichidare din data de 01.12.2009, de unde reiese că pentru o parte din perioada verificată cele două sedii secundare încă funcționau.

Trebuie avut în vedere la analizarea termenului de efectuare a inspecției fiscale că acesta a vizat perioada de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale și a avut ca obiect verificarea tuturor taxelor, impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat.

Ca urmare, argumentul societății privind nulitatea actelor administrative fiscale pe motiv că a fost depășită perioada de verificare a inspecției fiscale nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. În ceea ce privește argumentul conform căruia au fost încălcate prevederile art.9 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”, se reține că societatea contestatoare invocă faptul că odată cu înștiințarea pentru discuția finală i-a fost comunicat Proiectul raportului de inspecție fiscală, care, comparativ cu constatările din Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată organele de inspecție fiscală și-au modificat constatările atât cu privire la motivele de fapt cât și cu privire la temeiul de drept, astfel că, dreptul societății de a se apăra și a-și exprima punctul de vedere a fost inexistent.

Referitor la argumentele contestatoarei organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin adresa nr..X./16.11.2011, primită de societate la data de 16.11.2011, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea să se prezinte la discuția finală ca urmare a încheierii inspecției fiscale generale, precum și că societatea are posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale, conform prevederilor art.9 alin.1 și art.107 alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la adresa menționată a fost anexat și Proiectul raportului de inspecție fiscală.

Prin adresa înregistrată la DGFP .X. sub nr..X./24.11.2011, contestatoarea înaintează organelor de inspecție fiscală punctul de vedere cu privire la constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, referitor la susținerea societății conform căreia constatările din Proiectul raportului de inspecție fiscală sunt diferite de constatările din Raportul de inspecție fiscală acest fapt se datorează tocmai punctului de vedere exprimat în scris de societate, de unde reiese că societății îi erau cunoscute constatările organelor de inspecție fiscală înainte de emiterea deciziei de impunere. De altfel, din compararea Proiectului de raport, a punctului de vedere cu decizia de impunere contestată rezultă că obligațiile fiscale stabilite sunt în același quantum fiind astfel respectate prevederile art.9 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin.(1) când:

[...]

b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice neesențial cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;”.

În conformitate cu prevederile OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se vor consemna în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

De asemenea, cap.5 *“Discuția finală cu contribuabilul”* din OPANAF nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, prevede :

“1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului”.

Astfel, din conținutul Raportului de inspecție fiscală reiese că este prezentat punctul de vedere al contribuabilului, precum și concluziile organelor de inspecție fiscală asupra acestuia.

Mai mult, punctul de vedere al contribuabilului este anexat la raportul de inspecție fiscală.

4. Referitor la argumentele conform cărora prin raportul de inspecție fiscală nu se ofera detalii/explicații care să clarifice stabilirea unor sume, acestea nu pot fi reținute având în vedere că societatea avea posibilitatea în timpul inspecției fiscale să solicite, în scris, suspendarea inspecției fiscale, conform prevederilor art.2 lit.a-i) din OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, conform cărora:

“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucișate;
- b) pentru remedierea unor deficiențe constatate în timpul inspecției fiscale și care au făcut obiectul unei "dispoziții privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală";
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize conform Codului de procedură fiscală;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții;
- f) la solicitarea scrisă a contribuabilului ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de echipa de inspecție fiscală, care conduce la imposibilitatea continuării inspecției fiscale. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia, doar o singură dată;
- g) pentru solicitarea unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care .X. are încheiate convenții internaționale pentru schimburi de informații în scopuri fiscale;
- h) pentru elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate;
- i) la propunerea direcției generale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează activitatea de inspecție fiscală, pentru valorificarea unor informații rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală, primite de la alte instituții ale statului sau de la terți.”.

or, societatea nu a apelat la o astfel de situație, iar constatările organelor de inspecție fiscală au la bază o serie de documente justificative prezentate de aceasta în timpul inspecției fiscale.

De asemenea, pe timpul inspecției fiscale societatea nu a solicitat, verbal sau în scris, lămuriri cu privire la modul în care au fost stabilite obligațiile fiscale.

Față de cele prezentate la pct.1-4 se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care .X.ag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), .X. age nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia „susținerea organelor de inspecție fiscală că sancțiunea nulității ar fi aplicabilă numai în cazurile expres prevăzute de art.46 din Codul de procedură fiscală. Această poziție tinde să înlăture două instituții de drept elementare: nulitatea virtuală și nulitatea derivată” se reține că în materia fiscală legislația specială este Codul de procedură fiscală, iar nulitatea actelor administrative fiscale este reglementată de art.46 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit unui principiu de drept consacrat, atunci când există și lege generală și lege specială, întâietate are specialul, acesta prevalând generalului, numai dacă nulitatea actelor administrative fiscale nu ar fi fost reglementată în legea specială, s-ar fi făcut trimitere la nulitatea derivată și virtuală invocată de contestație.

De altfel, art.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.”

Astfel, în cazul de față nu se ridică problema ignorării doctrinei și jurisprudenței aferente așa cum susține contestația.

Având în vedere că excepțiile ridicate de contestatari nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B.

1. Referitor la veniturile impozabile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2006 și a fost diminuat impozitul pe profit cu suma de .X. lei pe anul 2007 și la TVA colectată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația înregistrării pe venituri impozabile a sumei de .X. lei și a colectării TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care din constatări nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Perioada verificată : 2006 - 2007.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de venituri impozabile în suma de .X. lei reprezentând compensația primită de SC .X. SRL în calitate de cesionar/noul Contractant de la SC .X. .X. SRL în calitate de .X./Contractant Anterior în temeiul Contractului de cesiune din data de 26.09.2006 și a Acordului de plată din data de 27.09.2006, precum și TVA colectată aferentă în sumă de .X. lei.

S-a constatat că la data de 26.09.2006 s-a încheiat Contractul de cesiune, iar la data de 27.09.2006 Acordul de plată, prin care SC .X. .X. SRL, în calitate de .X., respectiv .X. Anterior cedează irevocabil și transferă toate drepturile, interesele și obligațiile ce revin din Contractul general de construcție încheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTITII SA asupra Noului .X. SC .X. SRL (cesionar), cu efect retrospectiv din data de 01.09.2006.

Prin Acordul de plată pentru transferul drepturilor, intereselor și obligațiilor aferente Contractului de construcție părțile au convenit la stabilirea unor compensații reciproce, astfel:

SC .X. .X. SRL în calitate de .X., respectiv .X. Anterior, va primi de la SC .X. SRL, în calitate de cesionar/Noul Contractant, drept compensație pentru transferul drepturilor prevăzute în Acordul de cesiune, o **taxa de concesionare** care conține un element fix de .X. euro +TVA și un element variabil, elementul fix din taxa de concesionare urmând a fi facturat până la sfârșitul anului 2006.

SC .X. SRL în calitate de cesionar, respectiv Noul Contractant, va primi de la SC .X. .X. SRL în calitate de .X., respectiv .X. Anterior, drept compensație, suma de .X. EUR sub denumirea de beneficiu realizat de către .X. din Acordul General de Construcție, până la data de 26.09.2006, urmare a preluării/acceptării de către cesionar/Noul Contractant a drepturilor și obligațiilor din "*Acordul de cesiune*" încheiat.

În baza Acordului de plată părțile au convenit ca SC .X. .X. SRL să nu mai procedeze la plată (transferul) sumei de .X. EUR către SC .X. SRL, astfel ca, beneficiul aflat în posesiunea .X.ului se consideră "*prima rata a elementului fix al Taxei de concesionare*".

Ca urmare, SC .X. .X. SRL a emis factura nr..X./31.12.2006 pentru compensația aferentă în sumă de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, echivalentul sumei de .X. EUR + TVA, iar SC .X. SRL a acceptat și înregistrat în contabilitate factura, înregistrând pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea compensației și exercitându-și dreptul de deducere aferent operațiunii facturate.

Deși la data încheierii Acordului de plată, respectiv 27.09.2006, părțile recunosc dreptul SC .X. SRL de a primi o compensație în suma de .X. EUR și obligația SC .X. .X. SRL de a plăti respectivă compensație, părțile își sting obligațiile reciproce izvorate din Contractul de cesiune încheiat la data de 26.09.2006 și Acordul de plată din data de 27.09.2006 prin compensarea

sume de .X. EUR cu titlu de plata a primei rate pentru obligatia de .X. EUR + TVA.

SC .X. SRL nu a inregistrat in luna septembrie 2006 venituri in suma de .X. lei, echivalentul in lei a compensatiei la care avea dreptul si pe care a realizat-o prin compensare cu obligatia fata de .X., aceasta fiind inregistrata la sfarsitul anului 2007 in categoria altor venituri din exploatare in suma de .X. lei, echivalentul in lei a compensatiei la care avea dreptul si pe care a realizat-o prin compensare cu obligatia fata de .X., prin nota contabila 401 "Furnizori"=7588 "Alte venituri de exploatare".

Astfel, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pentru anul 2006 veniturile impozabile au fost influentate, in sensul majorarii acestora, cu suma de .X. lei, fiind diminuat pierderea fiscala declarata la 31.12.2006, cu aceasta suma.

Pe anul 2007, organele de inspectie fiscala au considerat suma de .X. lei inregistrata la venituri ca fiind neimpozabila datorita includerii acesteia la venituri impozabile la 31.12.2006, fiind stabilit un impozit pe profit mai mic decat cel declarat de societate cu suma de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei aferenta compensatiei in suma de .X. lei realizata prin compensare cu obligatia fata de .X..

Potrivit prevederilor art.129 si ale art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a constatat ca aceste operatiuni reprezinta operatiuni de natura prestarilor de servicii aferent carora, la data efectuarii, respectiv 27.09.2006, SC .X. SRL avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, intrucât conform prevederilor art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, faptul generator si exigibilitatea taxei intervine la data prestării de servicii, si potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ baza impozabila a TVA este formata "*din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinut de furnizor, ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert*".

Prin contestatie, societatea sustine ca invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor pct.2.1 din Contractul de cesiune nu genereaza obligatia societatii de a inregistra veniturile obtinute din compensatie in anul 2006, astfel ca, in mod eronat, au fost majorate veniturile impozabile cu suma de .X. lei pentru anul 2006 si a fost diminuat pierderea fiscala cu aceasta suma, societatea procedand corect prin inregistrarea acestor venituri in anul 2007.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă compensației, societatea susține că organul de inspecție fiscală a încadrat operațiunea ca fiind sub incidența prevederilor art.130 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând un schimb de servicii, precum și prevederile art.19 alin.1 și alin.2 lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că societatea și-ar fi luat angajamentul de a nu desfășura activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație, fapt asimilat de organele de inspecție fiscală ca având natura unor prestări de servicii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală adaugă la convenția dintre părți întrucât nici contractul și nici Acordul de plată nu conțin asemenea clauze.

De asemenea, arată că întrucât operațiunea nu intră în sfera dispozițiilor art.128, art.129 și art.130 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, neexistând o prestare de servicii cu titlu oneros a cărui rezultat să fi fost beneficiul nu intră în sfera de aplicare a TVA.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

Și ale pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

“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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile impozabile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile la care se adaugă cheltuielile nedeductibile și se scad veniturile neimpozabile, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134 alin.(1) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd :

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Precum și ale art.137 alin.1 lit.a) din același act normativ, care prevăd:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că, de regulă, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, iar baza de impozitare pentru prestări de servicii este reprezentată din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută, sau care urmează a fi obținută de prestator din partea cumpărătorului.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că între SC .X. .X. SRL, în calitate de .X./X. Anterior și SC .X. SRL, în calitate de cesionar/Noul .X., s-a încheiat Contractul de cesiune din data de 26.09.2006, prin care .X.ul/subantreprenorul Anterior **cedează irevocabil și transferă toate drepturile, interesele și obligațiile ce îi revin din Contractul General de Construcții** încheiat cu SC .X. .X. COMPANIE DE INVESTIȚII SA, iar cesionarul/Noul .X. - SC .X. SRL- acceptă transferul și cesiunea.

La data de 27.09.2006, urmare a încheierii Contractului de cesiune, între cele două părți a fost încheiat un Acord de plată prin care se stabilește ca SC .X. SRL să **achite către SC .X. .X. SRL o taxă de concesiune** ce are un element fix și un element variabil. Elementul fix

este în sumă de .X. euro + TVA și urmează a fi achitat până la finele anului 2006.

Prin același document se prevede „*Până la data de 26 septembrie 2006 beneficiul realizat de către .X. din Acordul General de Construcție a fost de .X. EUR, iar conform Acordului de Cesiune, .X.ul ar fi trebuit să transfere acest beneficiu Cesionarului, dar cum transferul nu a avut loc, Părțile convin ca suma de .X. EURO, beneficiul în posesiunea .X.ului să se considere prima rată a Elementului fix al Taxei de concesiune.*”

Conform celor stipulate în documentele prezentate rezultă că Acordul de plată a fost încheiat ca urmare a Contractului de cesiune, fiind stabilită o taxă de concesiune de .X. eur + TVA ce trebuie achitată de societatea contestatoare până la finele anului 2006.

În acest sens, SC .X. .X. SRL a emis factura nr..X./31.12.2006 pentru taxa de concesiune de .X. EUR datorată de SC .X. SRL, inclusiv TVA.

Ulterior, prin acordul de plată încheiat la data de 27.09.2006 părțile convin ca suma de .X. EURO, ce reprezintă „*beneficiul Cesionarului*” care ar fi trebuit transferat la data Contractului de cesiune, însă „*[...] cum transferul nu a avut loc, Părțile convin ca suma de .X. EURO, beneficiul în posesiunea .X.ului să se considere prima rată a Elementului fix al Taxei de concesiune.*”

În fapt, părțile au hotărât efectuarea unei compensări între datoria cesionarului către .X. - taxa de concesiune de .X. euro plus TVA - și *beneficiul realizat de către .X. din Acordul General de Construcție de .X. euro* - obținut până la data încheierii Contractului de cesiune și care ar fi trebuit transferat în posesiunea Cesionarului, dar care nu a fost transferat acestuia.

Stingerea datoriilor reciproce dintre două persoane juridice se poate realiza și prin compensare. **Aceasta operează ca o dubla plată**, ducând la stingerea datoriilor până la concurența celei mai mici. Astfel în cazul în speță părțile au decis stingerea datoriei cedentului de .X. euro asumată prin Contractul de cesiune a fi transferată în posesia cesionarului cu datoria cesionarului către .X. reprezentând taxa de concesiune ce trebuia achitată ca urmare a acceptării cesiunii Acordului general de construcții, inclusiv a beneficiului realizat de .X. din acest contract anterior încheierii contractului de cesiune.

Ca urmare, compensarea reprezintă o operațiune financiară care se referă la fluxurile bănești- cum este cazul de față – și care nu mai implică circuitul fluxurilor de trezorerie, respectiv nu mai are loc plata efectivă a datoriilor reciproce.

Ori, organele de inspecție fiscală au plecat de la înregistrarea contabilă efectuată de societatea verificată prin nota contabilă 401 "Furnizori"=7588 "Alte venituri de exploatare", la data de 31.12.2007, constatând că societatea trebuia să evedențieze pe venituri impozabile, în luna septembrie 2006, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea sumei de .X. EUR, respectiv echivalentul in lei a "compensatiei la care avea dreptul si pe care a realizat-o prin compensare cu obligatia fata de .X.," stabilită prin aplicarea cursului la data de 31.12.2006 de X lei/EUR din factura nr..X./31.12.2006, la suma de .X. EUR, considerând că suma reprezintă un venit realizat, impozabil din punct de vedere fiscal, **fără să rezulte concret natura acestei sume, și fără să se efectueze analiza din punct de vedere fiscal a acestei sume.**

Mai mult, se invocă răspunsul societății din explicațiile scrise date la întrebarea „Care este semnificația economică a notei contabile înregistrate la 31.12.2007, 401=7588 cu suma de .X. EUR” respectiv că ar fi o stingere a datoriei între părți, concluzionându-se că „prin aceste explicații se confirmă voința părților, în cazul de față al SC .X. SRL de a-și stinge prima rată în sumă de .X. EUR din totalul datoriei de .X. EUR + TVA către SC .X. .X. SRL reprezentând contravaloarea compensației datorate sub forma taxei de concesiune” și că nu au fost respectate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată **nu s-a analizat natura sumei de .X. euro reprezentând „beneficiul obținut de .X.”** care ar fi trebuit transferat cesionarului la data Contractului de cesiune, stabilindu-se ca reprezintă venit impozabil fără a se analiza dacă a fost realizat dintr-o activitate economică, aducătoare de venituri impozabile din punct de vedere fiscal, în condițiile în care societatea contestatoare, în calitate de cesionar a primit în posesie, ca urmare a transferului irevocabil efectuat de Cedentul SC .X. .X. SRL în baza Contractului de cesiune din data de 26.09.2007, toate drepturile, interesele și obligațiile ce revin din Contractul general de construcții, deci, inclusiv beneficiul realizat de .X. din derularea acestui contract anterior datei la care a avut loc transferul.

Ca urmare, înregistrarea contabilă efectuată de societatea contestatoare la data de 31.12.2007 „anulare datorie cf pv” 401 "Furnizori"=7588 "Alte venituri de exploatare" cu suma de .X. lei, avută în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea de venituri impozabile suplimentare **trebuie reanalizată.**

Se reține și aspectul conform căruia pe factura nr..X./31.12.2006, emisă de SC .X. .X. SRL, pentru suma de .X. euro plus TVA este înscrisă mențiunea „**taxă de desemnare cf pct.2.2 din ctr. n.ARCg**

.X./14.02.2007” în condițiile în care acest număr se regăsește înscris pe Acordul de plată din data de 27.09.2006, anexat în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește constatările de la capitolul Taxa pe valoarea adăugată se reține că organele de inspecție fiscală au concluzionat că *„operațiunile efectuate de către .X. și cesionar se încadrează în prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal reprezentând un schimb de servicii”* și potrivit art.129 alin.(1) și alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație *„reprezintă operațiuni de natura prestărilor de servicii”*, astfel că, în conformitate cu prevederile art.134 alin.3 și art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Potrivit celor precizate în prezenta decizie organul de soluționare a contestației reține că din constatări **nu rezultă cu claritate situația de fapt în cazul taxei pe valoarea adăugată**, unde operațiunea este încadrată ca fiind atât schimb de servicii, cât și un angajament de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație care, *„reprezintă operațiuni de natura prestărilor de servicii”*, fiind invocate atât prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *„În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”*, cât și prevederile art.129 alin.(1) și alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

[...]

3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;”

Astfel, nu se precizează concret natura operațiunii realizată în cadrul Contractului de cesiune, nefiind analizată natura acesteia din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv dacă reprezintă operațiune de schimb, angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație sau o prestare de servicii în sine pentru care a intervenit exigibilitatea taxei.

Așa cum s-a precizat mai sus suma de .X. euro, achitată prin compensare, reprezintă „**beneficiul obținut de .X.**” care ar fi trebuit transferat cesionarului la data Contractului de cesiune, ca urmare a transferului irevocabil efectuat de Cedentul SC .X. .X. SRL în baza Contractului de cesiune din data de 26.09.2007, toate drepturile, interesele și obligațiile ce revin din Contractul general de construcții, deci, inclusiv beneficiul realizat de .X. din derularea acestui contract anterior datei la care a intervenit cesiunea.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: “(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*” coroborat cu alin.(3¹) din același act normativ și pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “*Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru veniturile în sumă de .X. lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2006 și a fost diminuat impozitul pe profit cu suma de .X. lei pe anul 2007 și pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze aceste capete de cerere, în funcție de documentele prezentate la contestație, de cele precizate în prezenta decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și de argumentele contestatoarei și să stabilească cu claritate situația de fapt, precum și consecințele fiscale ce decurg din aceasta.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând reparații ca urmare a pagubelor materiale datorate unei furtuni, neacoperite de societățile de asigurare, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei,

2.a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând pagube materiale datorate unei furtuni, neacoperite de societățile de asigurare, precum și TVA aferentă în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar în sarcina societății

prin decizia de impunere contestată în condițiile în care din documentele și argumentele prezentate la contestație organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la operațiunea de stornare efectuată de societate în perioada inspecției fiscale.

Perioada verificată: 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea reparației unei automacarale avariate ca urmare a furtunii și montajul acesteia, facturată de subantreprenori (împreună cu contravaloarea remedierilor efectuate la instalațiile de climatizare și ventilație avariate) sumă care nu a fost acoperită de societățile de asigurări.

Prin contestație societatea susține că a achitat către subantreprenori contravaloarea remedierilor efectuate ca urmare a pagubelor produse în urma furtunii **în limita sumei incasate de la asiguratorii**. După finalizarea litigiului cu SC .X. .X. SRL, suma de .X. euro + TVA a fost trecută pe venituri și s-a constituit, în acest cuantum, un provizion pentru datorii viitoare.

În toată această perioadă, societatea a solicitat subantreprenorului emiterea unei facturi de stornare pentru suma rămasă neachitată, neacoperită de asigurator, **factura storno nr.X fiind emisă doar la data de 24.06.2011, pentru suma de .X. lei plus TVA.**

În drept, potrivit prevederilor art.110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;[...].”

De asemenea, la art.85 și art.86 din același act normativ se prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) *Dispozițiile alin.(1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.*

ART. 86

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat se stabilesc prin decizie de impunere emisă ca urmare a efectuării inspecției fiscale, act administrativ fiscal ce constituie titlu de creanță.

Pentru cazul în speță, se reține că societatea prezintă prin contestație argumentul conform căruia a efectuat stornarea operațiunii ca urmare a facturii de storno nr.116, emisă de sub.X. la data de 24.06.2011, pentru suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, respectiv în perioada inspecției fiscale 25.05.2011 – 28.11.2011.

Având în vedere că la data finalizării inspecției fiscale organele de inspecție fiscală nu au cunoscut faptul că societatea a efectuat această operațiune de stornare atât a cheltuielii cât și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înainte de finalizarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de impunere contestată, precum și faptul că din documentele prezentate la contestație nu rezultă dacă societatea a operat stornarea în evidențele contabile și a influențat impozitul pe profit în sensul diminuării acestuia cu suma de .X. lei (.X. x 16%), precum și a diminuării TVA deductibilă cu suma de .X. lei, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu certitudine dacă societatea datorează aceste obligații fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere și să stabilească dacă societatea a efectuat stornarea înainte de finalizarea inspecției fiscale și a influențat cuantumul impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată declarate pe luna iunie 2011, și în funcție de cele constatate se va stabili dacă impozitul pe profit și TVA trebuiau sau nu incluse în decizia de impunere ce constituie titlu de creanță.

2.b) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) reprezentând reparații efectuate ca urmare a pagubelor materiale datorate unei furtuni, neacoperite de societățile de asigurare, precum și a TVA aferentă în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei), Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, precum și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă nu reiese că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Perioada verificată: 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în suma de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, reprezentând reparații la mijloace fixe avariate (automacara) și montaj facturate de sub.X. ca urmare a pagubelor materiale datorate unei furtuni, neacoperite de societățile de asigurare.

Pentru cheltuielile în suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ulterior, la data de 24.06.2011 societatea a efectuat stornarea, aspect analizat la cap.III lit.B pct.2.a) din prezenta decizie.

Ca urmare, diferența de cheltuieli în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile, iar diferența de taxă pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei (.X. – .X. lei) a fost dedusă de societate, în baza facturii nr..X./13.03.2008 emisă de SC .X. .X. SRL pentru "*reparații din cauza furtunii, climatizare, conform contract PC.X./20.09.2006*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că diferența neacoperită de societățile de asigurări, în suma de .X. lei, neachitată subantreprenorilor, reprezintă cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, avându-se în vedere următoarele:

- în contractele de subantrepriza încheiate de **SC .X. SRL, în calitate de .X. general**, cu diverși subantreprenori, la punctul intitulat "*Asigurare*" se precizează că subantreprenorul are obligația de a achita subantreprenorului un tarif de asigurare de 0,3% din suma contractuală, reprezentând asigurare completă construcție - montare încheiată de antreprenor pentru întreaga procedură de construire (numită .X. .X. C.A.R.). Astfel, pagubele cauzate și suferite de acesta vor fi despăgubite;

-la punctul "*reguli privind soluționarea pagubelor în lucrările executate sau în cele în curs, despăgubiri*" se subliniază obligația subantreprenorului de a proteja munca permanent de pagube, de a asigura mijloacele de protecție împotriva intemperiilor și de a-și organiza astfel activitatea încât să evite deteriorarea lucrărilor efectuate. La acest punct se precizează și situațiile când subantreprenorul este exonerat de răspunderea pentru prejudiciile cauzate, și anume, atunci când va dovedi "*ca paguba produsă provine din activitatea subantreprenorului, angajatului, respectiv mandatarului acestuia sau al unui alt sub.X.*".

SC .X. SRL a considerat că aceste cheltuieli nu îi sunt destinate și a refuzat plata unei părți din factura emisă de SC .X. .X. Ro SRL, motiv pentru care aceasta a acționat în judecata SC .X. SRL. Cererea SC .X. .X. SRL a fost respinsă de instanța de judecată ca fiind inadmisibilă la data de 25.11.2009 rezultând astfel că SC .X. SRL nu are nicio obligație de plată către SC .X. .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat, în baza art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2008.

Pe cale de consecință, **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** a fost stabilită suplimentar de plată având în vedere că este aferentă reparațiilor efectuate ca urmare a pagubelor produse de furtună, facturate de subantreprenor și care nu intră în sarcina subantreprenorului general.

Prin contestație, societatea susține că a achitat către subantreprenori contravaloarea remedierilor efectuate ca urmare a pagubelor produse în urma furtunii **în limita sumei încasate de la asiguratorii**. După finalizarea litigiului cu SC .X. .X. SRL, suma de .X. euro + TVA a fost trecută

pe venituri si s-a constituit, in acest cuantum, un provizion pentru datorii viitoare.

In toata aceasta perioada, societatea a solicitat subantreprenorului emiterea unei facturi de stornare pentru suma ramasa neachitata, neacoperita de asigurator, insa factura storno nr.X a fost emisă doar la data de 24.06.2011, pentru suma de .X. lei + TVA (echivalentul in lei al sumei de .X. euro).

Dupa finalizarea litigiului societatea susține că **suma de .X. euro plus TVA a fost trecuta pe venituri si s-a constituit in acest cuantum un provizion pentru datoria viitoare**, și, consecutiv primirii facturii storno, societatea a procedat la anularea provizionului constituit pentru aceasta suma in cursul anului fiscal 2009.

Referitor la cheltuieli societatea susține că sunt in intregime deductibile fiscal în anul 2008 și reprezintă cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, iar constatările organelor de inspecție fiscală nu au condus la concluzia ca aceste cheltuieli nu ar fi aferente unor venituri impozabile. De asemenea, precizează că nu vede legătura dintre obligația subantreprenorilor de a contribui cu 0,3% din valoarea contractelor și polița de asigurare încheiată de SC .X. SRL cu societățile de asigurări.

În susținere societatea anexează documente, respectiv tabel centralizator si facturi emise catre beneficiarul .X. .X., de unde reiese că urmare a executarii acestei lucrari a obtinut venituri in valoare totala de .X. lei, din care .X. lei in anul 2007 si .X. lei in anul 2008.

Totodată, se arată că diferența de cheltuiala neacoperita de asigurator nu se incadreaza in dispozitiile art.21 alin.4 litera c) din Codul Fiscal întrucât sunt necesare respectarea a două condiții în vederea deductibilitatii acestui tip de cheltuieli, respectiv paguba sa fie neimputabila și să se fi incheiat un contract de asigurare.

Societatea susține că prin includerea, de către organele de inspecție fiscală, in baza impozabila a profitului pe anul 2009 a același cheltuieli, se admite ca pentru aceeasi cheltuiala/venit se poate plati impozit pe profit, respectiv TVA de doua ori. Ca urmare, in masura in care se va considera ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile pe anul 2008 se impune deducerea lor din valoarea veniturilor pe 2009, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit pe anul 2009.

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

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

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

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

La pct.41 și 42 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003:

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de

Legea privind rezervele de stat nr.82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Prevederile legale de mai sus precizează expres faptul că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura activelor corporale degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, precum și faptul că nu intră sub incidența acestor prevederi mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate în baza prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatări reiese că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând diferența de cheltuieli cu remedieri la pagubele produse de furnitură neacoperită de societățile de asigurare și neachitată de antreprenorul general subantreprenorului constând în automacara deteriorată plus cheltuielile cu montajul acesteia, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, pe motiv că paguba cade în sarcina subantreprenorului și nu a antreprenorului general.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Prin Contractul de subantrepriză nr..X./20.09.2006 încheiat între SC .X. SRL în calitate de .X. și SC .X. .X. Ro SRL în calitate de sub.X., subantreprenorul se angajează să execute lucrări de instalație, încălzire-ventilație-climatizare, respectiv automatizare la .X. .X. .X. pe baza documentației prezentată de .X..

La cap.16 „Reguli privind soluționarea pagubelor în lucrările executate sau în cele în curs, despăgubiri” din contract , pct.16.1 prevede:

*„Subantreprenorul are obligația de a proteja munca permanent de pagube – indiferent de gradul terminal al acesteia - și să-și organizeze activitatea în așa fel încât să evite deteriorarea lucrărilor terminate. **Este sarcina Subantreprenorului să asigure mijloacele de protecție împotriva intemperțiilor, necesare pentru protecția lucrărilor, pentru securitatea condițiilor de muncă și pentru realizarea continuă a lucrărilor conform graficului de execuție**”.*

La pct.16.2 din contract se prevede “Subantreprenorul răspunde pentru toate prejudiciile cauzate din vina lui [...]”.

Totodată, la pct.16.4 se prevede că: “Subantreprenorul pe baza asigurării generale de răspundere are obligația de a scuti subantreprenorul sub orice formă de răspundere dacă prejudiciile s-au produs în împrejurările enumerate în prezentul contract”.

De asemenea, la cap.17 “Asigurare” din contractul de subantrepriză, pct.17.1 prevede că subantreprenorul declară că a încheiat pentru întreaga activitate de construcție asigurarea de tip C.A.R. pentru care, potrivit pct.6.7 din contract “Subantreprenorul are obligația de a achita subantreprenorului un tarif de asigurare de 0,3% din suma contractuală, reprezentând asigurare completă construcție-montare încheiată de antreprenor pentru întreaga procedură de construire [...]. Astfel, pagubele cauzate și suferite de el vor fi despăgubite. subantreprenorul va valida prin contrafactură tariful acestui serviciu.”

Potrivit prevederilor contractului de subantrepriză se reține că subantreprenorul a solicitat societăților de asigurare despăgubiri pentru pagubele produse de furtună, acestea acoperind doar o parte din contravaloarea pagubelor. Acest fapt reiese din întâmpinarea formulată de SC .X. SRL prin Cabinet de Avocat .X. în dosarul nr..X./X./2009 la Tribunalul Comercial .X., prin care se precizează:

“Art.17.2 din contract prevede că “Subantreprenorul nu poate avea nicio altă pretenție față de .X. în afara condițiilor și serviciilor stabilite în asigurarea cuprinsă la punctul anterior” .

Contravaloarea reparațiilor din cauza furtunii, evaluată la .X. EURO au fost achitată de societatea de Asigurare și virată în contul SC .X. .X. SRL. Această sumă a fost acceptată de SC .X. .X. SRL.

[...]

Din momentul încasării contravalorii reparațiilor (25.09.2008) SC .X. .X. SRL nu a notificat niciodată nici SC .X. SRL, și nici societatea de Asigurare comunicând eventualele nemulțumiri.[...]

Cu eventualele pretenții ulterioare în legătură cu reparațiile din cauza furtunii SC .X. .X. SRL s-ar putea adresa societății de asigurare dar în niciun caz către SC .X. SRL.”

Din întâmpinarea formulată de SC .X. SRL reiese că nu recunoaște aceste cheltuieli ca fiind în sarcina sa, fapt confirmat și de adresa nr..X. .X./05.03.2009 prin care SC .X. SRL solicită SC .X. .X. SRL să emită factură storno pentru suma de .X. euro reprezentând suma neachitată din factura nr..X./13.03.2008.

Mai mult, prin Sentința Comercială nr..X./C/2009 emisă de Tribunalul Comercial .X., irevocabilă, instanța a dispus respingerea cererii creditoarei SC .X. .X. SRL în contradictoriu cu debitoarea SC .X. SRL precizând că din momentul încasării contravalorii remedierilor efectuate creditoarea nu a notificat debitoarea și nici societatea de asigurare însă, după un an, se adresează instanței solicitând o anumită sumă de bani fără nicio justificare, cu eventualele pretenții ulterioare s-ar putea adresa societății de asigurare, dar, în niciun caz, către debitoare.

Potrivit celor rezultate din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă că însăși societatea contestatoare a solicitat SC .X. .X. SRL să emită factură de storno pentru diferența neacoperită de societățile de asigurare, astfel că subantreprenorul a considerat că această cheltuială nu este în sarcina sa ci în sarcina subantreprenorului.

Ca urmare, cheltuiala în sumă de .X. lei, înregistrată de societate pe cheltuieli deductibile, neacoperită din sumele platite de societățile de asigurare reprezintă cheltuieli cu remedieri efectuate la pagubele produse de furtună ce cad în sarcina subantreprenorului și nu a subantreprenorului, astfel cheltuiala nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile așa cum se prevede la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile **cheltuielile privind bunurile de natura activelor corporale degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de**

asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, or în cazul în speță, cheltuielile în sumă de .X. lei facturate de sub.X. reprezentând remedieri la pagube provocate de furtună, respectiv cheltuieli care nu au fost acoperite de societățile de asigurare și nu au fost recunoscute de sub.X. prin emiterarea unei facturi de stornare, astfel că nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil la .X..

Pe cale de consecință, societatea nu are drept de deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei, nefiind respectată condiția privind efectuarea acestor cheltuieli, ce constituie bază de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată, în scopul operațiunilor taxabile ale societății așa cum se prevede la art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X., în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia în situația în care organul de soluționare a contestației nu accepta la deducere, pe anul 2008, cheltuiala în sumă de .X. lei, se impune deducerea lor din valoarea veniturilor pe 2009, cu consecința diminuării impozitului pe profit pe anul 2009, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din motivele :

La dosarul cauzei este prezentat un document prin care societatea prezintă constituirea unui provizion în sumă de .X. euro + TVA reprezentând sumă *“facturată neîntemeiat de furnizorul .X. .X. SRL cf. hotărâre judecătorească”* prin debit cont 681 *"Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere"* în corespondență cu creditul contul 151 *"Provizioane"*.

Concomitent societatea a întocmit articolul contabil: 401 *"Furnizori"* = 758 *"Alte venituri din exploatare"* cu aceeași sumă.

Potrivit articolelor contabile efectuate de societate, în anul 2009 societatea a evidențiat atât pe cheltuieli deductibile cât și pe venituri

impozabile aceeași suma de .X. euro + TVA, astfel că efectul fiscal în ceea ce privește determinarea impozitului pe profit este nul, nerezultând că prin aceste înregistrări ar fi rezultat diferență de impozit pe profit suplimentar.

Pe cale de consecință, neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă de .X. lei, pe anul 2008, nu presupune deducerea acestora din veniturile impozabile evidențiate de societate în anul 2009 conform celor precizate mai sus.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu remedierile efectuate la pagubele produse de furtună în sumă de .X. lei și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei.

C. IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuielile „refacturate” de .X. .X. .X. UNGARIA, în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor „refacturate” de societatea mamă în condițiile în care societatea contestatoarea nu prezintă documente din care să reiasă că acestea reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de o persoană juridică nerezidentă afiliată în calitate de prestator, sau că au fost furnizate în plus servicii persoanelor afiliate, cheltuielile facturate de societatea mamă fiind înregistrate de contestatoare în baza relației de afiliere.

Perioada verificată : 2008 - 2010.

În fapt, pe perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea cheltuielilor „refacturate” de SC .X. .X. .X. Ungaria în sumă totală de .X. lei reprezentând management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale și contribuții aferente pentru persoane care nu au calitatea de angajat pentru societatea verificată.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli pe motiv că societatea nu a prezentat documentele prevazute de lege (contract, situatii de lucrari etc.) din care sa rezulte natura serviciului si prestarea efectiva avându-se în vedere și prevederile pct.41 lit.b) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în explicitarea art.11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, au stabilit impozit pe profit suplimentar în sarcina societății.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli facturate de societatea mamă din Ungaria reprezintă în fapt „refacturări”. În acest sens arată că în perioada 21.08.2007- 05.06.2009 avea calitatea de .X. general in cadrul Contractului general de proiectare si constructii din data de 21 august 2007 ce avea ca obiect executarea unor lucrari de proiectare, constructie si instalatii aferente Proiectului .X. .X. Constanta, iar în perioada 2008-2010 mai avea in derulare si alte proiecte de constructii, intre care, executia de lucrari de constructii in favoarea SC .X. SRL. In cadrul ambelor proiecte, **a beneficiat de suportul material si logistic al societatii mama SC .X. .X. .X. Ungaria prin intermediul urmatorului mecanism:** SC .X. .X. .X. aloca periodic, o serie de cheltuieli pe proiectele aflate in derulare in .X., iar ulterior, aceste cheltuieli erau refacturate catre contestatoare.

În susținere, contestatoarea prezintă anexele facturilor emise de .X. .X. .X. potrivit cărora acestea reprezintă cheltuieli cu servicii de management, amortizare mijloace fixe, cheltuieli salariale si contributii, serviciul principal de care a beneficiat din partea .X. .X. .X. a constatat in detasarea de personal calificat, angajat al .X. .X. .X., pe cele doua proiecte aflate in derulare in .X. la acest moment, iar cheltuielile refacturate reprezinta in mare parte cheltuieli salariale, contributii sociale (achitate de catre .X. .X. .X.), cheltuieli de deplasare (bilete de avion) s.a., precum și ordine de detasare emise de .X. .X. .X. in anul 2008 din care reiese numarul de zile pe care angajatul le va petrece in .X., declaratii depuse de SC .X. SRL la Oficiul Roman pentru imigrari in legatura cu fiecare angajat al .X. .X. .X. in parte, contracte de munca, situatii de lucrari, centralizatoare din care reiese activitatea acestor persoane in derularea proiectelor din .X., tabel centralizator care atesta numarul de zile lucrate de fiecare angajat detasat in .X. in cursul anului 2008.

Totodată, societatea arată că aceste cheltuieli sunt deductibile conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind arondate proiectelor .X. .X. Constanta si .X. .X. din care societatea a obtinut venituri impozabile in toata aceasta perioada.

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

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, .X.anță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

și ale pct.48 și pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, .X.anță, 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.

49. Pentru servicii de management, .X.anță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, potrivit art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:
c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

La art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, .X.anță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele

grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că între persoanele afiliate, costurile de management sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, **cheltuielile de aceasta natură putând fi deduse de filială numai în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.**

De asemenea, nu pot fi deduse astfel de costuri de către filiala care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă, iar serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea contestatoare nu a prezentat contract/contracte de prestări servicii încheiat/încheiate între aceasta și societatea mamă din Ungaria prin care să fie stipulat că societatea mamă pune la dispoziția contestatoarei personal detașat, utilaje, materiale, resurse bănești etc., în vederea realizării lucrărilor la cele două proiecte: .X. .X. Constanta și .X. .X.. Ca urmare, cheltuielile facturate de societatea mamă către contestatoare nu reprezintă cheltuieli facturate în baza unei relații contractuale dintre o persoană juridică română și o persoană juridică nerezidentă, astfel că, nu sunt incidente prevederile pct.49 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

De altfel, prin contestație societatea recunoaște că **a beneficiat de suportul material si logistic al societatii mama SC .X. .X. .X. Ungaria prin intermediul urmatorului mecanism:** SC .X. .X. .X. aloca periodic, o serie de cheltuieli pe proiectele aflate in derulare in .X., iar ulterior, aceste cheltuieli erau refacturate catre contestatoare, de unde rezultă că aceste cheltuieli au intervenit între societatea mamă și societatea fiică în baza relației juridice de afiliere.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia societatea mamă *“a alocat o serie de cheltuieli”* organul de soluționare a contestației reține că nici din dosarul cauzei și nici din contestație nu rezultă modul în care a avut loc această *“alocare de cheltuieli”*.

Din facturile prezentate la dosarul cauzei (în limba maghiară) rezultă că societatea mamă a facturat către contestatoare o serie de cheltuieli, care potrivit anexelor la facturile nr.X/08.12.2008 și nr.X/10.12.2008, traduse în limba română, **acestea constau în:** materiale de construcții, echipament de lucru, carburanți, chirie mașini, telefon, traduceri, transport intern și extern, servicii de organizare de șantier, bilete de avion, onorariu avocat, organizare festivitate, taxă garanție bancară, servicii diverse, contribuții, salarii, cheltuieli generale repartizate etc.

Potrivit celor de mai sus se reține că înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli sub denumirea de *“refacturări”* este improprie întrucât societatea face dovada doar a facturării acestor cheltuieli de societatea mamă către societatea fiică.

Ca urmare, referitor la cheltuielile facturate de SC .X. .X. .X. Ungaria, suportate de SC .X. SRL pe cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor pct.41 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal **între persoanele afiliate**, pentru costurile de administrare, management etc. nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități, cheltuielile de asemenea natură putând fi deduse decât numai dacă sunt furnizate în plus sau dacă cheltuielile de administrare se regăsesc în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate.

De asemenea, conform aceluiași articol **nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții**, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

Se reține și faptul că serviciile trebuie să fie prestate în fapt, simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece

persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt, stabilite în baza unui contract , convenție.

Având în vedere prevederile actelor normative invocate se reține că societatea mamă a facturat societății din .X., la care deține 80% din acțiunile acesteia, o serie de cheltuieli, pe care societatea din .X. le-a înregistrat ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2008 – 2010.

La contestație sunt prezentate documente constând în documente de delegare angajați ai SC .X. .X. .X. Ungaria pe perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008, toate documentele fiind în limba maghiară, scrisori de recomandare în limba engleză emise de .X. .X. CO și semnate de SC .X. .X. .X. Ungaria, copii ale actelor de identitate pentru diferite persoane - cetățeni de nationalitate maghiară, adrese ale SC .X. SRL către Oficiul Român pentru Imigrări (în limba română) prin care solicită cererea de eliberare a certificatului de înregistrare în .X. a cetățenilor unguri, contract de muncă (în limba română) încheiat între SC .X. .X. .X. Ungaria și .X. .X. pe postul de inginer la locul de muncă, pe perioadă nedeterminată, în care se prevede că poate fi obligat să-și desfășoare activitatea și în alt loc de muncă decât cel stabil, respectiv decât în Budapesta, dar pentru care nu sunt anexate la contestație documente privind delegarea acestei persoane, existând document de delegare a persoanei fizice .X. .X. și nu .X. .X..

De asemenea, sunt prezentate la contestație Declarații privind veniturile sub formă de salarii din străinătate obținute de către persoane fizice care desfășoară activitate în .X. sau de către persoanele române angajate ale misiunilor diplomatice și posturilor consulare acreditate în .X., depuse de SC .X. SRL la organele fiscale din Constanța, la data de 30.07.2009, pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008, precum și OP nr..X./10.07.2009 ce are înscris la rubrica plătitor “.X. .X. pt. .X. .X.” cu care se achită impozitul pe venit pe anul 2008, în quantum mai mare decât cel declarat.

Din documentele prezentate nu rezultă motivul pentru care persoanele cetățeni unguri au fost trimise în .X. și nu rezultă natura activităților desfășurate de acestea, respectiv dacă aceste activități au fost efectuate în folosul activității desfășurată de SC .X. SRL.

În ceea ce privește contractul de muncă încheiat de societatea mamă cu persoana fizică .X. .X. și Declarațiile privind veniturile sub formă de salarii din străinătate obținute de către persoane fizice care desfășoară activitate în .X. sau de către persoanele române angajate ale misiunilor diplomatice și posturilor consulare acreditate în .X., depuse de SC .X. SRL la organele fiscale din Constanța, la data de 30.07.2009, pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008, precum și OP nr..X./10.07.2009 ce are înscris la rubrica plătitor “.X. .X. pt. .X. .X.” cu care se achită impozitul pe

venit pe anul 2008 se reține că din aceste documente nu reiese natura serviciilor prestate și nici dacă au fost prestate servicii în favoarea SC .X. SRL, între contestatoare și societatea mamă neexistând convenție/contract din care să rezulte că societatea mamă a pus la dispoziția societății din .X. personal angajat al acesteia care să desfășoare activități în favoarea societății din .X..

În ceea ce privește documentele de delegare în .X. a persoanelor angajate ale SC .X. .X. .X. Ungaria se reține că acestea fac dovada doar a delegării acestor persoane, însă simpla prezență pe teritoriul României a acestor persoane nu este de natură să justifice în ce au constat activitățile desfășurate, dacă au fost desfășurate activități în folosul SC .X. SRL și nici dacă aceste persoane au fost detașate în baza unei înțelegeri încheiate între societatea mamă și societatea din .X..

Neexistând astfel de înțelegeri între societatea mamă și societatea din .X. se reține că delegările în .X. de persoane angajate ale .X. .X. .X. Ungaria s-au efectuat în baza relației juridice de afiliere dintre cele două persoane juridice.

Din explicația dată organelor de inspecție fiscală de administratorul societății reiese că ***”Aceste refacturări sunt de fapt alocări de cheltuieli, la calculul cărora s-a ținut cont de regulile de repartizare a cheltuielilor acolo unde se referă, respectiv cheltuielile urmează veniturile, acolo unde se produc ele.***

În ceea ce privește cheltuielile cu salariile alocate de .X., este vorba de despre colegi de la .X. care au lucrat în .X. pe o perioadă mai lungă de timp. Pentru colegi s-a declarat și s-a plătit impozit pe veniturile din salarii din .X..

Menționăm că perioada de timp cât inginerii stăteau în .X. s-a determinat în funcție de mersul și fazele proiectului și putea fi de la câteva zile la câteva luni.

Astfel, la PCC și .X. cheltuielile survenite pe parcursul executării proiectelor au fost refacturate de .X. la .X. SRL (aprox. X EUR).”

Ca urmare, în ceea ce privește costurile de administrare și management, așa cum au fost înregistrate de societate ca fiind „refacturări” sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății mamă în numele grupului ca un tot unitar, astfel de **cheltuieli neputând fi deduse de filială decât în situația în care se furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în pretul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile și costurile administrative.** Cum din documentele prezentate de societate nu rezultă natura unor astfel de servicii și nici că asemenea servicii ar fi fost prestate în plus sau că se regăsesc în pretul bunurilor, respectiv în tarifele serviciilor furnizate, SC .X. SRL nu are drept de deducere pentru astfel de cheltuieli.

Mai mult, din documente nu rezultă cum au fost repartizate astfel de cheltuieli acolo unde au fost realizate veniturile și nu rezultă natura serviciilor prestate de persoanele fizice delegate de societatea mamă.

Chiar dacă societatea mamă a efectuat cheltuieli cu diverse alte servicii în favoarea societății din .X. la care deține 80% din acțiuni, pentru care, ulterior, emite facturi societății din .X. în vederea recuperării acestora, societatea din .X. nu poate deduce astfel de cheltuieli la calculul profitului impozabil având în vedere că acestea reprezintă cheltuieli efectuate în baza relației juridice de afiliere, deoarece, în situația în care societatea din .X. ar fi fost independentă nu ar fi beneficiat de servicii de la o altă persoană juridică română sau persoană juridică nerezidentă fără a avea încheiată convenție/contract/înțelegere cu aceasta și, astfel, nu ar fi decontat ulterior contravaloarea acestora.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor facturate de societatea mamă - .X. .X. .X. Ungaria societății din .X. în baza relației de afiliere.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de marketing și de cercetarea pieței contractate cu SC .X. .X. SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile de marketing și de cercetarea pieței în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice prestarea efectivă a acestora.

Perioada verificată:2008-2009.

În fapt, în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pe anul 2008 și .X. lei pe anul 2009 în baza facturilor emise de SC .X. .X. SRL, reprezentând contravaloare servicii de marketing și de cercetarea pieței, în baza Contractului de prestări servicii nr..X.E .X.A/15.10.2008.

Întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal având în vedere că deține contract de prestări servicii, că serviciile au fost prestate pentru societate și sunt necesare activității desfășurate.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*m) **cheltuielile cu serviciile de management, .X.anță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;**”*

și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“**Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, .X.anță, 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”***

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Potrivit prevederilor Contractului de prestări servicii nr..X./15.10.2008 încheiat între SC .X. .X. SRL în calitate de prestator și SC .X. SRL în calitate de client, ce are ca obiect servicii de marketing și de cercetare piață, la art.3 se prevede prețul lunar al contractului ca fiind de X euro+TVA.

La art.5 din contract se prevede că prestatorul se obligă să execute prestațiile ce fac obiectul contractului, iar clientul să achite contravaloarea facturilor în cuantumul și la termenele prevăzute.

Din analiza contractului mai sus menționat reiese că prin acesta nu s-a stabilit concret în ce constau aceste servicii, nu s-au stabilit termene de execuție și nici valoarea totală a contractului. Mai mult, Contractul de prestări servicii este semnat și ștampilat de părți, prestator și de client, ce sunt reprezentate de aceeași persoană fizică, respectiv „Prin P. .X. .X.”.

De asemenea, în justificarea serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL contestatoarea nu a prezentat documente organelor de inspecție fiscală pe motiv că rezultatele, respectiv studiile de piață au fost secretizate de către managementul societății mamă .X. .X. Ungaria.

Se rețin și explicațiile administratorului societății date la întrebarea nr.3 „Pentru cine au fost efectuate serviciile de marketing și studiu de piață realizate de către SC .X. .X. SRL? Puteți prezenta organelor de control documentele din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor?”, conform cărora: **„Serviciile prestate de reprezentantul firmei .X. .X. SRL au fost comunicate verbal și nu au fost redactate în scris. Aceste informații de pe piața construcțiilor și contractele potențialilor clienți au fost comandate de managementul firmei și secretizate. Recunoașterea serviciilor efectuate s-a exprimat prin acceptarea facturii”**.

Față de aceste explicații reiese că societatea nu deține documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, respectiv rapoarte de activitate, studii de piață etc. acestea constând în informații comunicate „verbal”.

De asemenea, se reține că la contestație societatea a prezentat facturile emise de SC .X. .X. SRL, organigrama SC .X. SRL (în limba maghiară), lista angajaților pe perioada 2008 – 2009, precum și o serie de documente în limba engleză referitoare la municipiul București ce cuprind informații privitoare la, istorie, climă, repere geografice, transport, imobile, inclusiv rezidențiale, dezvoltare economică, populație, administrație, cultură, dezvoltare industrială, centre investiționale prezentate pe fiecare sector în parte, susținând că anexează cu titlu exemplificativ un studiu privind posibilitățile de dezvoltarea pieței imobiliare în Municipiul București întocmit de prestator în favoarea societății și care justifică externalizarea acestor servicii având în vedere că în perioada 2008 – 2009 societatea nu avea angajat personal cu astfel de .X.ibuții.

Față de aceste documente anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației reține că nu rezultă că acest studiu a fost realizat de SC .X. .X. SRL, simpla prezentare a unui documentar privind Municipiul București nu este suficientă pentru a demonstra că a avut loc cercetare de piață, precum și faptul că prestarea efectivă a serviciilor se justifică cu

rapoarte de activitate, studii de piață, analize etc. din care să rezulte concret natura serviciilor prestate, numărul de ore lucrate, tariful pe oră, materialele utilizate, alte cheltuieli efectuate de prestator ce trebuie decontate de client, să rezulte că aceste servicii au fost prestate în fapt de prestatorul cu care a fost încheiat contractul de prestări servicii.

Faptul că societatea a acceptat la plată facturile emise de societatea prestatoare în baza contractului încheiat nu este suficientă să justifice prestarea efectivă și nici dacă acestea au fost prestate în favoarea clientului.

Precizăm aceasta având în vedere argumentul contestatoarei conform căruia pentru aceste servicii nu a prezentat documente justificative pe considerentul că sunt secrete așa cum a hotărât managementul .X. .X. Ungaria, respectiv societatea care deține 80% din capitalul social al SC .X. SRL.

Acest argument referitor la secretizarea documentelor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin Legea nr.188 din 8 decembrie 1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, la art.62 alin.6 se prevede că la intrarea în corpul funcționarilor publici, funcționarul public depune jurământul de credință prin care se obligă să respecte Constituția, să îndeplinească îndatoririle ce îi revin în funcția publică în care a fost numit, **să păstreze secretul profesional și să respecte normele de conduită profesională și civică**, iar la art.77 alin.2 lit.f) din același act normativ se prevede ca *“f) nerespectarea secretului profesional sau a confidențialității lucrărilor cu acest caracter”* constituie abatere disciplinară ce .X. are răspunderea disciplinară.

Totodată, potrivit art.7 alin.2 lit.a) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită al funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare, funcționarilor publici le este interzis să dezvăluie informațiile la care au acces în exercitarea funcției publice.

În același sens este și art.11 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *„(1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării .X.ibuțiilor de serviciu.”*

Astfel, potrivit prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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.

Ca urmare, având în vedere că societatea nu prezintă în susținere documente din care să rezulte natura serviciilor de marketing și de cercetarea pieței și nici dacă au fost prestate în scopul desfășurării activității acesteia prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației reține că prezentarea contractului, a facturilor fiscale și a celorlalte documente anexate la contestație nu este suficientă să demonstreze ca aceste servicii au fost prestate în fapt și în favoarea societății.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de marketing și de cercetarea pieței contractate cu SC .X. .X. SRL.

3. Referitor la cheltuielile cu provizioanele pentru garanții de bună execuție în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe profit, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesoriile calculate pentru cheltuielile cu provizioanele pentru garanții de bună execuție considerate nedeductibile pe anul 2008 și ca venituri neimpozabile pe anul 2009, în condițiile în care aceste cheltuieli cu provizioanele se constituie la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate societatea depășind nivelul prevăzut de legea fiscală.

Perioada verificată: 2008 -2009

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentând provizioane pentru garanții de bună execuție pentru lucrările de construcții la obiectivul .X. .X. .X., iar valoarea garantiilor acordate clientului SC .X. .X. Companie de Investitii SA pentru obiectivul .X. .X. .X. a fost în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil pe anul 2008 diferența în sumă de .X. lei care a rezultat prin scăderea din suma de .X. lei reprezentând provizion pentru garanții de bună execuție constituit de către societate și garanția de bună execuție efectiv acordată clientului în suma de .X. lei pe considerentul că provizioanele se constituie trimestrial în limita cotelor prevăzute în contracte cu condiția reflectării integrale la venituri a lucrărilor executate. Astfel, societatea verificată nu putea înregistra cheltuieli cu provizioane pentru garanții de bună execuție în anul 2008 decât în strânsă corelație cu veniturile din construcții montaj înregistrate în contabilitate în același an și pentru același obiectiv.

La calculul profitului impozabil aferent anului 2009, organele de inspecție fiscală au luat în calcul ca fiind venituri neimpozabile suma de .X. lei, înregistrată de agentul economic la venituri impozabile la data de 31.12.2009, suma ce a fost considerată cheltuielă nedeductibilă în anul 2008 reprezentând provizioane constituite peste limita prevăzută de lege pentru garanții de bună execuție pentru obiectivul .X. .X. .X..

Ca urmare, au fost stabilite în sarcina societății accesoriile aferente impozitului pe profit.

Contestatoarea susține că în cursul anilor 2006 și 2007 nu a constituit provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clientului SC

.X. .X. Companie de Investitii SA, in schimb, in anul 2008 a constituit un astfel de provizion in cuantum total de .X. lei, din care s-a recunoscut ca deductibila doar suma de .X. lei, reprezentand garantia de buna executie retinuta de beneficiarul final in anul 2008.

De asemeena, contestatoarea arată că textul pct.52 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care reglementeaza modul de constituire a provizionului aferent garantiei de buna executie reglementează doua ipoteze distincte referitoare la constituirea provizionului:

1. ipoteza **generala** care reglementeaza constituirea provizioanelor pentru garantii de buna executie pentru bunuri livrate, lucrari executate si servicii prestate ;
2. ipoteza speciala a provizioanelor constituite pentru garantii de buna executie aferente lucrarilor de constructii.

Intre cele doua ipoteze exista o diferenta semnificativa in raport de lucrarile pentru care se poate constitui provizion astfel, daca in ipoteza generala se stipuleaza ca provizionul se constituie "*numai pentru bunurile livrate, lucrarile executate respectiv serviciile prestate in cursul trimestrului respectiv*" aceasta stipulatiune lipseste din textul care reglementeaza provizionul pentru lucrari de constructii unde, conditiile de constituire a provizionului sunt altele, respectiv: incadrarea in cota prevazuta in contractele de lucrari si reflectarea integrala la venituri a valorii lucrarilor executate si confirmate de catre beneficiar.

Ca urmare, in ipoteza speciala a lucrarilor de constructii **legea nu impune conditia identitatii de perioada intre data executarii lucrarilor si data constituirii provizionului.**

Totodată, societatea precizează că este justificata constituirea provizionului din perspectiva economica întrucât se justifica, atat timp cat persista riscul ca societății sa ii fie angajata raspunderea pentru buna executie a lucrarilor de catre beneficiarul final or, acest risc persista pe toata durata perioadei de garantie, respectiv 3 ani de la data procesului verbal de receptie finala.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art.

22;”

Potrivit prevederilor art.22 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;”

Conform prevederilor pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

[...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Pentru lucrările de construcții, provizioanele pentru garanții de bună execuție se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor acceptate de beneficiar, iar înregistrarea la venituri a acestor provizioane se efectuează pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție.

Față de cele constatate societatea recunoaște că în anul 2008 a reținut garanție în sumă de .X. lei și susține că era îndreptățită să constituie, în anul 2008, provizion pentru garanții de bună execuție în cuantumul sumelor reținute drept garanții în perioada 2006 – 2007, neconstituirea de provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților în perioada 2006 – 2007 nu înseamnă că a renunțat la acest drept.

Argumentul contestatoarei nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că nu poate constitui provizion ulterior perioadei în care a încasat sumele cu titlu de garanții de bună

execuție și a înregistrat pe venituri impozabile lucrările executate și acceptate de beneficiar în perioada 2006 - 2007.

Organul de soluționare a contestației reține că provizioanele se constituie pe cheltuieli care intră în calculul profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit care se determină trimestrial și anual și potrivit art.16 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „(1) Anul fiscal este anul calendaristic”.

Ca urmare, cheltuielile care intră în calculul profitului impozabil pe perioada fiscală trebuie să fie aferente perioadei fiscale în cauză. Se reține că deși, prevederile legale nu impun condiția identității de perioada între data executării lucrărilor și data constituirii provizionului pe cheltuieli înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu provizioanele se efectuează în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, și ale OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în vigoare pe anul 2008, în anul fiscal în care a avut loc înregistrarea pe venituri a lucrărilor executate și acceptate de beneficiar. Ulterior constituirii provizioanelor pentru garanții de bună execuție acordate clienților acestea se trec pe venituri, pe măsura efectuării remedierilor în perioada de garanție sau la expirarea perioadei de garanție.

De altfel, din constatări, reiese că societatea a înregistrat la data de 31.12.2009 suma de .X. lei, pe venituri impozabile.

Având în vedere că în anul 2008 societatea a constituit provizioane peste limita legală, suma de .X. lei nefiind cheltuielă deductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2008, suma de .X. lei înregistrată pe venituri impozabile la data de 31.12.2009 reprezintă de fapt venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat accesorii aferente impozitului pe profit pe perioada 2008 – 2009 și potrivit prevederilor art.119 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”ART.119

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

ART.120

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”, acestea sunt datorate bugetului de stat.

Pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru accesoriile aferente impozitului pe profit calculate ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților pe anul 2008, în cuantum de .X. lei și a stabilirii veniturilor neimpozabile pe anul 2009, în același cuantum.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile aferente cheltuielilor cu provizioanele pentru diferențe de curs aferente garanțiilor reevaluate în sumă de .X. lei, neacceptate la deducere pe anul 2009 și înregistrate la venituri neimpozabile pe anul 2010, precum și diferența cheltuielilor cu provizioanele pentru diferențe de curs aferente garanțiilor reevaluate în suma de .X. lei stabilită ca nedeductibilă pe anul 2010, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat ca nedeductibile cheltuielile cu provizioanele pentru diferențe de curs valutar aferente garanțiilor reevaluate, reținute de la SC .X. .X. SRL în condițiile în care prevederile legale nu prevăd constituirea unor astfel de provizioane.

Perioada verificată : 2009 – 2010.

În fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu provizioanele pentru diferențe de curs valutar aferente garanțiilor reținute de la SC .X. .X. SRL în suma de .X. lei, pe anul 2009, și care au fost anulate prin înregistrarea pe venituri la data de 30.06.2010, iar pe anul 2010, s-a stabilit o diferență la cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de .X. lei reprezentând provizion pentru diferențe de curs valutar aferente garanțiilor de bună execuție reținute de la SC .X. .X. SRL.

Prin contestație societatea susține că la data de 27 iulie 2007 între SC. .X. S.R.L. și S.C. .X. .X. S.R.L. a fost încheiat un contract de antrepriză în baza căruia societatea a executat lucrări de construcții, valoarea contractului fiind stabilită în euro. Potrivit contractului, garanția de bună execuție a fost stabilită în cuantum de 10% din valoarea contractului.

În cursul anilor 2009 și 2010 societatea a constituit provizioane pentru garanții de bună execuție, în lei, garanții care au fost reevaluate odată cu reevaluarea garanției de bună execuție, dintr-o eroare contabilă, de sistem, fiind explicate ca fiind provizioane aferente diferenței de curs valutar și nu provizioane constituite pentru garanție de bună execuție.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să aplice dispozițiile art.11 alin.1 din Codul fiscal care prevăd posibilitatea să se poată reîncadra forma unei activități contabile pentru a reflecta corect conținutul economic al acesteia.

Totodată, contestatoarea susține că lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului și implicit a nerespectării dreptului la apărare, drept garantat atât de legislația fiscală națională, cât și de cea comunitară, conduce la anularea actului administrativ fiscal emis, iar potrivit principiului *auditur et altera pars (dreptul contribuabilului de a fi ascultat)* consacrat de art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele reținute înainte de emiterea deciziei. În acest sens arată că societății nu i-au fost adresate niciun fel de întrebări sau solicitări cu privire la constituirea acestor provizioane și apreciază că, în situația în care s-ar fi verificat documentele justificative pentru constituirea acestor provizioane și s-ar fi adresat întrebări lamuritoare sau măcar s-ar fi dat societății posibilitatea să își susțină punctul de vedere cu privire la constatările s-ar fi ajuns la concluzia deductibilității acestor provizioane.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane și rezerve, în limita prevăzută la art.22;”

Potrivit prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

b) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților;

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:

[...]

d) provizioanele specifice, constituite potrivit legilor de organizare și funcționare, de către instituțiile de credit, instituțiile financiare nebankare înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, precum și provizioanele specifice constituite de alte persoane juridice similare;

[...]

i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare;

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:

[...].

k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;

l) provizioanele constituite de companiile aeriene din .X. pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română.”

Conform prevederilor pct.52 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“52. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

[...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate cheltuielile cu provizioanele pentru care agentul economic are drept de deducere la calculul profitului impozabil sunt cele precizate de prevederile legale în vigoare, respectiv de art.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Pentru lucrările de construcții provizioanele pentru garanții de bină execuție se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor acceptate de beneficiar, iar înregistrarea la venituri a acestor provizioane se efectuează pe măsura efectuării remedierilor sau la expirarea perioadei de garanție.

Din documentele anexate la dosarul cauzei reiese că la data de 31.12.2009 societatea a reevaluat „*garanții .X.*” în sumă de .X. euro, astfel:

La curs istoric	.X. lei;
Reevaluat dec.2009	.X. lei;
Diferenta de curs	.X. lei.

Totodată, în documentul anexat societatea precizează: „*constituim provizion pe diferență de curs*”:

6812 0131 „*Cheltuieli de exploatare* = 1512 02 "*Provizioane*" .X. lei
privind amortizările, provizioanele
și ajustările pentru depreciere”

Potrivit documentului anexat la dosarul cauzei reiese că suma de .X. lei reprezintă diferență de curs valutar rezultată ca urmare a reevaluării garanției reținută de la SC .X. .X. SRL.

De asemenea, din documentul prezentat reiese că la data de 30.06.2010 societatea a anulat provizionul constituit prin trecerea acestuia pe venituri, respectiv:

1512 02 = 7812 0131 "*Venituri din provizioane* .X. lei
“Provizioane” și *ajustări pentru depreciere*
privind activitatea
de exploatare”

Totodată, din documentul privind situația provizioanelor constituite și anulate reiese că la data de 30.06.2010 societatea a constituit provizioane pentru diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei și, la aceeași dată, a anulat

provizioane pentru diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei, utilizând aceleași articole contabile cu cele prezentate mai sus.

Ca urmare, rezultă cheltuieli cu provizioane pentru diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei înregistrate de societate la data de 30.06.2010.

Față de aceste articole contabile efectuate de societate organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu provizioanele din diferențe de curs valutar în sumă de .X. lei pe anul 2009 și în sumă de .X. lei pe anul 2010 .

Potrivit prevederilor legale agenții economici pot deduce la calculul profitului impozabil numai cheltuielile cu provizioanele prevăzute la art.22 alin.(1) lit.b, c, d, i, j, k și l, între acestea neexistând provizioanele pentru diferențe de curs valutar.

Organul de soluționare a contestației reține că diferențelor de curs valutar favorabile și nefavorabile rezultate ca urmare a reevaluării creanțelor și datoriilor în valută li se aplică tratamentul fiscal prevăzut la art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia din eroare a menționat că reprezintă provizioane pentru diferențe de curs valutar aferente garanției de bună execuție reținută de la SC .X. .X. SRL, acestea reprezentând de fapt provizioane pentru garanții de bună execuție, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că suma de .X. lei reprezintă diferențe de curs valutar rezultate ca urmare a reevaluării garanțiilor în valută la data de 31.12.2009.

Se reține și faptul că societatea nu prezintă în susținerea argumentelor sale documente din care să rezulte că aceste provizioane reprezintă provizioane pentru garanții de bună execuție și nu provizioane pentru diferențe de curs valutar.

Referitor la argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală trebuiau să îi aplice prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează posibilitatea de a se reincadra forma unei activități contabile pentru a reflecta corect conținutul economic al acesteia, de asemenea, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din documentele analizate, întocmite de contestatoare, rezultă cu claritate că suma de .X. lei reprezintă diferențe de curs valutar rezultate ca urmare a reevaluării garanțiilor în valută la data de 31.12.2009.

În ceea ce privește argumentul conform căruia lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului și implicit a nerespectării dreptului la apărare,

drept garantat atât de legislația fiscală națională cât și de cea comunitară, conduce la anularea actului administrativ fiscal emis, iar potrivit principiului *auditur et altera pars* (dreptul contribuabilului de a fi ascultat) consacrat de art.9 alin.1 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, așa cum s-a reținut și la cap.III lit.A pct.4 din prezenta decizie au fost respectate prevederile art.9 alin.1 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, societății fiindu-i comunicat un proiect al raportului de inspecție fiscală în care se regăsește constatarea referitoare la aceste provizioane pentru diferențe de curs valutar.

Mai mult, potrivit prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) **dovezile pe care se întemeiază;***
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească**, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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, **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.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie *contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit și accesoriile calculate ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu provizioanele pentru diferențe de curs valutar pe anul 2009 care au fost trecute la venituri în anul 2010 și ca urmare a neacceptării la deducere a diferenței de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru diferențe de curs valutar pe anul 2010.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu penalitățile de întârziere facturate de SC .X. .X. .X. SRL în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu penalitățile pentru nerespectarea termenelor stabilite prin contracte comerciale în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere situația de fapt rezultată din documente.

Perioada verificată: 01.10.2010 – 31.12.2010

În fapt, nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, facturate de SC .X. .X. .X. SRL ca urmare nerespectării termenelor contractuale.

S-a constatat că în baza prevederilor pct 2.1 din Acordul semnat la 31.12.2010 între societate și SC .X. .X. .X. SRL, factura nr..X.1/12.09.2008, în suma de .X. lei, reprezentând penalități, trebuia anulată.

Întrucât, la data de 31.12.2010, prin factura nr..X./31.12.2010 s-a stornat doar o parte din valoarea penalităților, respectiv suma de .X. lei, diferența de .X. lei a fost considerată de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă în condițiile în care aceasta nu era datorată de SC .X. SRL.

Contestatoarea susține că în baza Actului Adicional nr.2 la contractul de antrepriza, beneficiarul a emis factura nr..X./12.09.2008 în valoare de .X. lei reprezentând penalități contractuale de întârziere. La data de 31 decembrie 2010 între societate și S.C. .X. .X. S.R.L. s-a încheiat o tranzacție prin care partile au stabilit, stingerea unor datorii reciproce. Conform prevederilor pct.2.1 din Acordul încheiat la data de 31 decembrie 2010, partile au stabilit *"anularea"* facturii nr..X./15.12.2008. Ulterior semnării acestei tranzacții, în data de 31.12.2010, S.C. .X. .X. S.R.L. a decis stornarea parțială

a facturii nr..X. pentru suma de .X. lei, asa cum reiese din factura storno nr..X./31.12.2010.

Diferenta de .X. lei din factura de penalitati **a fost compensata** cu alte sume datorate de SC .X. .X. S.R.L. contestatoarei asa cum rezulta din Procesul-verbal de compensare din 31.12.2010.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală s-au limitat la clauza prevazuta la punctul 2.1 din Acordul partilor, redactata in limba engleza si tradusa in mod defectuos in limba romana, cele doua societati comerciale intelegându-se in sensul stingerii datoriei din factura nr..X. prin **stornare si compensare astfel că**, în condițiile in care aceste cheltuieli nu se regasesc printre cele prevazute in mod expres la art.21 alin.3 si 4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli deductibile.

De asemenea, societatea arată că aceste cheltuieli nu se încadrează in dispozitiile art.21 alin.(4) lit.b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrucat S.C. .X. .X. S.R.L. nu este o autoritate in sensul prevazut de prevederile pct.41 din Norme Metodologice de aplicare a Codului fiscal, ci o societate comerciala cu raspunderere limitata.

Totodată, arată că organele de inspecție fiscală nu au luat in considerare la stabilirea bazei impozabile toate documentele prezentate de societate, respectiv nu au avut in vedere procesul-verbal de compensare incheiat intre cele doua societăți din 31 decembrie 2010.

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

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Conform prevederilor art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;”

și potrivit prevederilor pct.39 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“39.Prin autorități române/străine se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din .X. și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar în ceea ce privește penalitățile de întârziere sunt nedeductibile fiscal numai penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că:

În baza Actului Adițional nr.2 la Contractul din data de 27.07.2007 încheiat între societate, în calitate de contractor, și SC .X. .X. .X. SRL, în calitate de angajator, la data de 12.09.2008 SC .X. .X. .X. SRL a emis factura nr..X.1/12.09.2008, în suma de .X. lei, pentru penalități de întârziere ca urmare a nerespectării termenelor de execuție a lucrărilor.

La pct.2.1 din Acordul, încheiat între aceleași părți contractuale, din decembrie 2010, se stipulează că: *“[...] Părțile convin ca Angajatorul să nu aibă niciun fel de revendicări față de Contractor ca urmare a nerespectării de către acesta a unor Termene de Finalizare. Angajatorul va anula factura nr..X./12.09.2009 emisă pentru daune datorate întârzierilor.”* Referitor la acest aspect prin contestație societatea susține că traducerea în limba română a clauzei redactată în limba engleză a fost efectuată în mod defectuos.

La dosarul cauzei este prezentată factura nr..X./31.12.2010, emisă de SC .X. .X. .X. SRL prin care s-a stornat doar o parte din valoarea penalitatilor, respectiv suma de .X. lei.

În ceea ce privește diferența de .X. lei pentru această sumă societatea prezintă Procesul verbal de compensare din data de 31.12.2010 prin care se compensează obligațiile de plată ale SC .X. SRL către SC .X. .X. .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, între care se regăsește și factura nr..X. /12.09.2008, în suma de .X. lei.

Ca urmare, față de cele constatate se reține că societatea prezintă document de compensare pentru suma totală de .X. lei, care justifică plata efectivă, prin compensare a acestei sume, precum și factura de stornare emisă de SC .X. .X. .X. SRL, pentru suma de .X. lei, la aceeași dată, respectiv 31.12.2010.

Astfel, din documentele prezentate la dosarul cauzei, comparativ cu constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă modul de înregistrare în contabilitate a acestor

penalități contractuale și nu s-a analizat modul în care evidențierea cheltuielilor în contabilitate a influențat profitul impozabil, respectiv impozitul pe profit stabilit la data de 31.12.2010.

Constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia au considerat diferența de .X. lei (.X. lei – .X. lei) ca fiind nedeductibilă fiscal pe considerentul că aceasta nu este datorată SC .X. SRL potrivit celor stipulate la pct.2.1 din Acordul încheiat la data de 31.12.2010 conform cărora se anulează factura nr..X.1/12.09.2008 privind penalitățile contractuale, nu este justificată de documentele aflate la dosarul cauzei.

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei situația de fapt este diferită față de constatări, respectiv penalitățile contractuale în suma de .X. lei au fost compensate cu datoriile SC .X. .X. .X. SRL către SC .X. SRL, de unde rezultă că SC .X. SRL datoră aceste penalități Angajatorului și, totodată, din suma de .X. lei fost stornată suma de .X. lei.

De asemenea, se reține argumentul contestatoarei conform căruia nu i se aplică prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste prevederi se referă la penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine și nu la penalitățile contractuale.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu penalitățile contractuale în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de cele precizate în decizie, de prevederile legale incidente și conform celor constatate la reanalizare se va stabili dacă impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli se datorează sau nu bugetului de stat.

6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii în sumă .X. lei efectuate

pentru obiectivul .X. .X. Constanta dupa data de 05.06.2009, data la care beneficiarul SC .X. SRL a reziliat contractul cu SC .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu achiziția de bunuri și servicii după data rezilierii contractului general de proiectare și construcție de către beneficiar, în condițiile în care pentru achizițiile intracomunitare de bunuri nu sunt prezentate documente care să justifice aceste cheltuieli, iar în ceea ce privește cheltuielile cu achizițiile de prestări servicii de la intern și intracomunitare prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă aceste cheltuieli reprezintă servicii și lucrări efectuate până la data de 05.06.2009 și decontate ulterior acestei date.

Perioada verificată: 05.06.2009 – 31.12.2009.

În fapt, s-a constatat că la data de 05.06.2009 SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a reziliat Contractul general de proiectare și construcție încheiat în anul 2007 cu SC .X. SRL, pentru obiectivul .X. .X. Constanta, iar în baza acestui contract de reziliere SC .X. SRL este somată să oprească toate activitățile de construcție și să returneze toate documentele și echipamentele care se afla în proprietatea societății SC .X. SRL și să parasească șantierul.

Din verificări, s-a constatat că după rezilierea contractului încheiat între părți societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu achiziții de bunuri și prestări de servicii pentru obiectivul .X. .X. Constanta, precum și faptul că achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2009, sunt înregistrate în evidențele SC .X. SRL în conturile de cheltuieli, în condițiile în care aceste bunuri sunt transportate către SC .X. SA în calitate de imputernicit al SC .X. SRL, iar în nota de recepție și bonul de consum anexat fiecărei facturi de achiziție se precizează ca aceste materiale vor fi folosite/montate la proiectul .X. .X. Constanta.

Organele de inspecție fiscală au constatat că după data rezilierii contractului, societatea verificată nu mai avea dreptul să deducă cheltuieli, în condițiile în care acestea nu mai erau destinate realizării de venituri impozabile conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că nu au acceptat la deducere suma de .X. lei.

Prin contestație societatea susține că, ulterior rezilierii contractului de către beneficiar, la data de 19.05.2010, între părți a intervenit un Acord de conciliere prin care s-au stabilit ca obligațiile restante ale părților care deriva din Contractul reziliat să fie achitate în mod amiabil astfel că, părțile au procedat la compensarea datoriilor reciproce și au stabilit ca beneficiarul

datoreaza suma de .X. euro, și susține că efectele Contractului se rasfrang asupra partilor chiar si dupa data rezilierii.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, societatea susține că nu cunoaște componența acesteia și **presupune că aceasta este compusă din** suma de .X. lei care ar putea reprezenta cheltuieli ocazionate de achiziționarea structurilor metalice de la S.C .X. .X. și suma de .X. lei care ar putea reprezenta alte cheltuieli efectuate pentru proiectul .X. Constanta in baza contractelor încheiate de societate cu diversi subantreprenori, ce au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Cu privire la cheltuielile privind achizițiile structurilor metalice de la SC .X. .X. Ungaria, societatea arată că a încheiat cu aceasta Contractul de subantrepriza din data de 15 ianuarie 2008 avand ca obiect "*executarea proiectului de fabricatie a structurii metalice de rezistenta, fabricarea si montarea acestor structuri în pozitie la Centrul Comercial .X. .X. Constanta*", potrivit căruia societatea a achitat un avans in cuantum de .X. euro cu facturile nr..X./08/07.07.2008, nr..X./08 /01.11.2008, nr..X./09.30.03.2009. Pentru derularea in bune conditii a Contractului general de proiectare si constructii, părțile au convenit data de 4 octombrie 2008 ca termen de finalizare totala a lucrarilor, însă datorită intarzierii in executarea proiectului la .X. .X. Constanta, s-au decalat si termenele de montare a structurilor metalice, astfel ca, structurile deja comandate au fost predate SC .X. SRL in calitate de imputernicit al SC .X. SRL, livrarea efectuandu-se la locul stabilit de beneficiar in localitatea .X., implinindu-se termenele intermediare de executie stabilite la art.3.5 din Contractul de subantrepriza.

Prin procesul-verbal din septembrie 2009 SC .X. SRL si subantreprenorul .X. .X. au stabilit ca, întrucât au fost sistate lucrarile la proiectul .X. .X. Constanta, suma contractuala se modifica, în sensul diminuării la .X. euro și aduce în susținere o serie de documente justificative: proces-verbal .X..X./18.09.2009, note de receptie si bonuri de consum din perioada octombrie - decembrie 2009, facturi proforma si CMR-uri, liste inventar, etc..

Cu privire la alte cheltuieli societatea susține că în executarea Contractului general de proiectare si constructii a încheiat contracte de subantrepriza, contracte de proiectare, precum si contracte de prestari servicii cu mai multe societati comerciale, iar îndeplinirea obligatiilor asumate de societate prin aceste contracte a determinat efectuarea unor cheltuieli ulterior datei rezilierii, mai concret, este imposibil ca la data rezilierii sa inceteze toate contractele aflate in curs de executare, iar societatea sa nu mai aibă de îndeplinit nicio obligatie de plata deja asumata.

Pe cale de consecinta, societatea susține că intrucat cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

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

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține, potrivit constatărilor, că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, contravaloarea achizițiilor de bunuri și servicii ulterior datei de 05.06.2009, dată la care beneficiarul Contractului general de proiectare și construcție încheiat în anul 2007, pentru obiectivul .X. .X. Constanta, respectiv SC .X. SRL, a transmis SC .X. SRL, în calitate de .X., notificarea potrivit căreia *“reziliază Contractul cu efect imediat începând de astăzi”*, SC .X. SRL fiind *“rugată să oprească toate activitățile de construcție și să returneze toate documentele și echipamentele care se află în proprietatea .X. în termen de 5(cinci) zile și să părăsească șantierul eliberându-l de toate materialele și echipamentele ce aparțin .X.. A se lua aminte că .X. nu va returna nicio sumă suplimentară către .X. pentru evacuarea și predarea șantierului.*

[...]

De asemenea, .X. este rugată să înmâneze personalului desemnat de .X. toate documentele care au legătură cu acest proiect, de exemplu: planșe de execuție, documentația tehnică, documente de calitate, fișe de control, avize de expediere, facturi și orice alt tip de documente care fac parte din Cartea Construcției, în original, în termen de 8 zile”.

Potrivit Notificării din data de 05.06.2009 referitoare la rezilierea Contractului general de proiectare și construcție, începând cu această dată subantreprenorul, respectiv SC .X. SRL, nu mai desfășoară activitate, deci nu mai realizează venituri impozabile.

Ca urmare, efectuarea de cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii în scopul realizării obiectului Contractului general de proiectare și construcție, respectiv .X. .X. Constanța, ulterior acestei date nu se mai justifică.

Astfel, referitor la susținerea contestatoarei conform căreia cheltuielile cu achizițiile de structuri metalice de la SC .X. .X. Ungaria este justificată pe baza documentelor prezentate, respectiv invoice, facturi proforma, CMR-uri, note de recepție și bonuri de consum, declarație de depozitare a materialelor de structură, proces verbal .X. .X./18.09.2009, din documentele anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În baza Contractului de subantrepriză din data de 15.01.2008 încheiat între SC .X. SRL în calitate de .X. și SC .X. .X. Ungaria în calitate de sub.X., subantreprenorul s-a angajat cu privire la *“executarea proiectului de fabricație a structurii metalice de rezistență, fabricarea și montarea acestor structuri în poziție la Centrul .X. .X. situat în .X., Constanța, [...]”*.

La art.5 din contract se prevede că *“Părțile contractante convin , ca Subantreprenorul are dreptul la un avans de .X. euro pentru procurare de material [...]”* ,

iar la art.6 se stipulează că *“Subantreprenorul emite facturi parțiale, respectiv factură finală legată de lucrările realizate [...]”*.

Prin Procesul verbal .X. .X./18.09.2009 privind finalizarea contractului încheiat între SC .X. SRL și SC .X. .X., se stipulează:

“Părțile convin că interpretează decontul conform Contractului de subantrepriză împreună cu diferențele incluse în prezentul Proces-verbal.

[...]

Subantreprenorul are dreptul să emită o notificare privind avansul în valoare de .X. euro reprezentând diferența de preț a materialelor achiziționate și vândute altor clienți, și indemnizație pentru cheltuieli, pe care beneficiarul o va achita după primirea notificării privind avansul până la 30 noiembrie 2009. Subantreprenorul îi predă Beneficiarului .X. tone de oțel materie primă reprezentând contravaloarea avansului plătit, din care X tone au fost prelucrate, utilizate în producție în conformitate cu lista de elemente și de materii anexată.

Părțile stabilesc că, luând în considerare sistarea lucrărilor, Beneficiarul nu dorește să comande ulterior materie primă de oțel și structură de oțel, prin urmare Părțile modifică Suma contractuală de .X. euro [...].

Părțile stabilesc plata restului de avans de .X. euro conform următorului grafic, cu posibilitatea devansării plăților: [...].”

De asemenea, la dosarul cauzei sunt anexate documente întocmite în perioada 05.06.2009 – 03.12.2009, constând în facturi proforma emise de SC .X. .X. către SC .X. SRL, CMR-uri ce au înscris ca destinatar SC .X. SA loc. .X., liste cu materiale, o situație cu valoarea avansurilor de materiale și storno avansuri, precum și valoarea materialelor, respectiv oțel beton, note de recepție și bonuri de consum din care reiese că recepția s-a efectuat de SC .X. SRL și în care este menționat *“materialele sus enumerate au fost*

preluate de către SC .X. SA împuternicit de SC .X. SRL; materialele sus enumerate vor fi folosite/montate la proiectul .X. .X. CONSTANTA”.

Potrivit documentelor prezentate rezultă că materialele prelucrate parțial sau neprelucrate au fost livrate, pe bază de factură proforma și facturi, de SC .X. .X., în virtutea avansului încasat de la beneficiar, acestea au fost recepționate de SC .X. SRL, fiind predate SC .X. SA și care urmează a fi utilizate la obiectivul .X. .X. CONSTANTA.

Având în vedere cele precizate se reține că SC .X. SRL nu putea evidenția pe cheltuieli deductibile fiscal, ulterior datei de 05.06.2009, cheltuieli cu achiziția acestor bunuri, bunurile fiind transportate în .X. la o altă societate comercială, în baza avansului încasat de sub.X. de la beneficiar anterior rezilierii contractului, **și care, probabil, urmează a fi utilizate la obiectivul .X. .X. CONSTANTA, însă nu de către SC .X. SRL care nu mai realizează venituri din executarea obiectivului contractului reziliat de beneficiar la data de 05.06.2009.**

De asemenea, argumentul contestatoarei conform căruia a realizat veniturile cuprinse în tabelul de execuție al proiectului .X. 10 din 10.12.2008 la capitolul structuri metalice și în certificatele de plată din noiembrie 2008 și decembrie 2008 nu poate fi reținut întrucât suma cuprinsă în certificatul de plată al lunii decembrie 2008 reprezintă valoarea cumulată a lucrărilor pentru structura metalică efectuate până la data de 30.11.2008.

Nu se reține nici argumentul contestatoarei conform căruia la data de 19.05.2010, între parti a intervenit un Acord de conciliere prin care s-au stabilit ca obligațiile restante ale SC .X. SRL care deriva din Contractul reziliat au fost compensate cu datoriile SC .X. SRL astfel că efectele Contractului se rasfrang asupra partilor chiar și după data rezilierii, întrucât potrivit acestui Acord a avut loc **compensarea unor obligații financiare reciproce, încheierea acestui Acord nefiind urmată de emiterea unor facturi de corecție.**

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că evidențierea cheltuielilor cu achizițiile de materiale de la SC .X. .X., după data rezilierii contractului de către beneficiar, s-a efectuat în vederea realizării de venituri impozabile.

De asemenea, se reține și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la sumele de .X. lei și de .X. lei invocate în contestație ca fiind cuantumul cheltuielilor cu achizițiile de la SC .X. .X. și cu achizițiile de prestări servicii, acestea nu rezultă nici din documentele prezentate de contestatoare și nici din anexele la raportul de inspecție fiscală ce stă la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Referitor la alte cheltuieli efectuate pentru proiectul .X. .X. Constanta în perioada 05.06.2009 – 31.12.2009, la dosarul cauzei sunt anexate o serie de facturi fiscale emise de diverși subantreprenori, ulterior

datei la care a fost reziliat contractul general de către beneficiar, precum și certificate de execuție finală atașate acestora pentru instalații electrice provizorii pentru organizare de șantier, pentru *“lucrări conform contract PCT .X./14.11.2007 și certificat de execuție”* și storno avans, lucrări de desing interior, servicii de .X.anță, lucrări de proiectare, etc. organul de soluționare a contestației reține:

La dosarul cauzei sunt anexate și contractele încheiate cu subantreprenorii SC .X.-.X. SRL, SC .X. SRL (în limba maghiară), SC Electroconstrucția .X. SA, SC .X. SRL, .X. .X., SC TEHNO.X. PROIECT SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. .X. .X., încheiate cu SC .X. SRL, anterior datei de 05.06.2009, pentru lucrări de construcții montaj, instalații, etc., precum și contractele încheiate cu .X. .X.- 28.10.2009 (în limba maghiară), SW .X. .X. SRL- 23.10.2009 (în limba engleză) .X. 2000 .X. - 10.08.2009 (în limba maghiară), ulterior datei de 05.06.2009, unele dintre acestea nefiind traduse în limba română, altele fiind încheiate după data de 05.06.2009 când a avut loc reziliera.

Potrivit documentelor aceste cheltuieli constau în cheltuieli cu prestări de servicii, respectiv lucrări de construcții facturate de subantreprenori interni și externi.

Din facturile și certificatele de execuție finală prezentate la dosarul contestației reiese că au fost facturate lucrări de organizare de șantier fără să rezulte dacă acestea au fost efectuate până la data de 05.06.2009, sau dacă au fost efectuate la părăsirea șantierului, caz în care potrivit Notificării din data de 05.06.2009 de reziliere a contractului, beneficiarul precizează *“A se lua aminte că .X. nu va returna nicio sumă suplimentară către .X. pentru evacuarea și predarea șantierului.”* se reține că acestea nu au fost analizate prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Totodată, organul de soluționare reține că societatea a prezentat certificate de execuție finală atașate la facturi emise de subantreprenori ulterior datei de 05.06.2009, care însă nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii dacă acestea facturi au fost emise pentru lucrări executate sau servicii prestate anterior datei de 05.06.2009 având în vedere că în cazul lucrărilor de construcții-montaj și serviciilor intervine decontarea parțială pe măsura executării lucrărilor și prestării serviciilor consemnate în situațiile de lucrări.

Ca urmare, față de cele prezentate se reține că societatea nu justifică achizițiile de structuri metalice de la SC .X. .X. Ungaria, iar în ceea ce privește achizițiile de prestări servicii, respectiv lucrări de construcții organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestora având în vedere că nu s-a analizat dacă documentele prezentate se referă la lucrări executate și servicii prestate anterior datei rezilierii și care au fost decontate

ulterior datei rezilierii contractului pe considerentul că în cazul acestor lucrări intervin decontări parțiale.

Întrucât din dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate stabili cuantumul cheltuielilor aferente achizițiilor de structuri metalice de la SC .X. .X. Ungaria, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei** aferent cheltuielilor cu achizițiile de structuri metalice de la SC .X. .X. Ungaria și cu achizițiile de prestări servicii, respectiv lucrări de construcții ulterior datei de 05.06.2009, data rezilierii contractului general de proiectare, și construcție, în sumă totală de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere și să stabilească pe bază de documente, dacă aceste cheltuieli reprezintă lucrări executate și servicii prestate înainte de data de 05.06.2009 și decontate ulterior acestei date și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea datorează impozitul pe profit.

7. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de .X. lei nefacturate de SC .X. SRL către beneficiarul final, SC .X. SRL, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronuțe dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care societatea a înregistrat numai cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de subcontractori, fără ca aceasta să emită facturi către beneficiar și fără să evidențieze veniturile aferente cheltuielilor efectuate.

Perioada verificată: 01.01.2009 – 05.06.2009.

În fapt, s-a constatat că pe perioada 01.01.2009 – 05.06.2009, până la data rezilierii de către beneficiar a Contractului general de construcții, respectiv 05.06.2009, societatea, în calitate de .X. în cadrul acestui contract, a evidențiat cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de

subantreprenori, pe baza facturilor și certificatelor de execuție emise de aceștia, fără să emită facturi către beneficiar pentru aceste lucrări și servicii și deci, fără să evidențieze veniturile impozabile.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală se refera la "*situatii de lucrari acceptate .. ca fiind efectiv realizate*" fara sa rezulte daca beneficiarul a acceptat de la .X. sau subantreprenorul a acceptat de la Subcontractanti aceste situatii de lucrari.

De asemenea, societatea arată că nu s-a luat in considerare tranzactia incheiata de societate cu SC .X. SRL, denumita Acord de conciliere din 19 mai 2010, prin care partile au conciliat pretentiile reciproce și arată că atât timp cât tranzactia incheiata nu a fost invalidata de o instanta judecatoreasca si nici nu a fost reconsiderata de organele de inspecție fiscală, produce efectele specifice intre parti.

Contestatoarea susține că din rationamentul organelor de inspectie fiscale reiese că nivelul veniturilor trebuie sa fie cel puțin acelasi cu nivelul cheltuielilor deductibile, însă art.21 alin.1 din Codul Fiscal nu distinge nivelul comparativ al cheltuielilor in raport de cel al veniturilor.

În drept, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Totodată, conform prevederilor OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) *Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

(3) *Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.*

210. - (1) *Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.*

[...]

(3) Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

211. - *Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:*

- a) *venituri din exploatare;*
- b) *venituri financiare;*
- c) *venituri extraordinare.*

212. - (1) ***Veniturile din exploatare cuprind:***

a) *venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;*

Venituri din vânzări de bunuri

214. - (1) ***În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.***
[...]"

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile.

Potrivit prevederilor de mai sus rezultă că în categoria veniturilor se includ atât sumele încasate cât și cele de încasat în nume propriu din activități curente, precum și câștigurile din orice alte surse.

Ca urmare, societatea în calitate de .X. a înregistrat doar cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de subantreprenori, acceptate la plată de către .X. conform certificatelor de execuție anexate facturilor în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli, fără să emită facturi către beneficiar și fără să evidențieze veniturile impozabile.

Acest fapt este recunoscut și de societate prin răspunsul din Nota explicativă dată de administratorul societății la întrebarea "*Care este motivul*

pentru care contravaloarea prestarilor de servicii efectuate de catre subantreprenorii cu care SC .X. SRL a incheiat contracte pentru obiectivul .X. .X. Constanta nu au fost facturate catre beneficiarul final al lucrarii, SC .X. SRL, in conditiile in care toate lucrarile facturate de catre subantreprenori au la baza certificate de executie acceptate de catre dvs si reprezinta lucrari efectiv realizate pentru obiectivul mentionat ?", respectiv că "beneficiarul a decis ca vinde proiectul inainte ca cladirea sa fie terminata. Beneficiarul nou nu a acceptat cheltuieli suplimentare fata de pretul simbolic de cumparare de 1 euro".

Mai mult, prin neevidențierea veniturilor impozabile în perioada 01.01.2009 – 05.06.2009 societatea a diminuat profitul impozabil și, implicit impozitul pe profit datorat bgetului de stat.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca SC .X. SRL nu a facturat catre beneficiarul final, cel puțin la nivelul cheltuielilor înregistrate in contabilitate pentru acest obiectiv, respectiv contravaloarea lucrarilor efectuate la .X. .X. Constanta și înregistrată pe cheltuieli deductibile fiscal.

În ceea ce privește afirmatia agentului economic conform căreia art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu distinge nivelul comparativ al cheltuielilor in raport de cel al veniturilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acest articol de lege se referă la cheltuielile care se iau în calculul profitului impozabil și la veniturile neevidențiate ca urmare a neemiterii de facturi către beneficiarul final.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că organele de inspecție fiscală se refera la "*situatii de lucrari acceptate .. ca fiind efectiv realizate*" fara sa rezulte daca beneficiarul a acceptat de la .X. sau subantreprenorul a acceptat de la Subcontractanti aceste situatii de lucrari, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, potrivit Contractelor încheiate cu subantreprenorii modul de decontare a lucrărilor executate și serviciilor prestate de acestia este stabilit direct prin contracte, respectiv:

- sunt stabilite lucrările ce urmeaza a se executa și termenele de execuție;
- subantreprenorul are obligația de a preda subantreprenorului documentele necesare pentru confirmarea realizării lucrării, până la o anumită dată (spre exemplu 25 ale lunii) ;
- decontarea are loc pe baza lucrărilor realizate conform graficului tehnico-financiar prin înaintarea unei facturi parțiale care este însoțită obligatoriu de un Certificat de execuție confirmat de .X.;

- în cazul în care subantreprenorul are obiecții cu privire la certificatul de execuție subantreprenorul va emite un certificat de execuție corectat și poate înainta factura parțială, factura care se emite în termenul stabilit prin contract, sub condiția efectuării plății acesteia.

Ca urmare, facturile emise de subantreprenori și care au atașate certificatele de execuție, în baza cărora societatea a înregistrat cheltuielile, reprezintă lucrări executate și servicii prestate confirmate de beneficiar, având în vedere că anterior emiterii certificatelor de execuție subantreprenorii avea obligația depunerii documentelor necesare pentru confirmarea realizării acestor lucrări și servicii de către .X..

De asemenea, în ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia oganele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacția încheiată de societate cu SC .X. SRL, denumită Acord de conciliere din 19 mai 2010, prin care partile au conciliat pretențiile reciproce și care atât timp cât nu a fost invalidată de o instanță judecătorească produce efectele specifice între parti nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că prin acest acord părțile **au compensat obligațiile financiare, bănești**. Prin acest acord părțile nu au stabilit ca beneficiarul ar avea de achitat contravaloarea lucrărilor suportate de .X. pe cheltuieli, anterior datei rezilierii contractului, și nici că subantreprenorul ar trebui să emită facturi pentru aceste lucrări executate la obiectivul .X. .X. Constanța, în perioada 01.01.2009 – 05.06.2009.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd „(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent veniturilor impozabile neevidențiate în sumă de .X. lei, pe perioada 01.01.2009 – 05.06.2009.

8. Referitor la impozitul pe profit 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 societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

Perioada verificată: 2008 – 2009.

În fapt, pe anul 2008 nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de X lei cu provizioanele pentru clienți incerti, iar pe anul 2009 nu au fost acceptate la deducere cheltuielile în sumă de X lei cu provizioanele pentru clienți incerti și cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă de X lei calculat de societate și care nu a fost luat în calcul ca și cheltuieli nedeductibile.

Deși prin contestația formulată, SC .X. SRL contestă impozitul pe profit stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, prin contestație nu se aduc argumente referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

b) motivele de fapt și de drept;[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, , potrivit cărora *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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.

Totodată, prin Decizia nr.3250 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 nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“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.”

În baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. SRL** deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./28.11.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente 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 organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de X lei.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins contestația ca nemotivată de cuantumul impozitului pe profit pentru care s-a respins

contestația ca neîntemeiată se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru cuantumul impozitului pe profit analizat la cap.III lit.B pct.2.b și Cap.III lit.C pct.1,2,3,4, 7 și 8 din prezenta decizie.

Se reține că prin decizia de impunere contestată s-a stabilit **impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei**, astfel:

- pe anul 2007 (-.X.) lei ;
- pe anul 2008 X lei ;
- pe anul 2009 X lei;
- pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 (-.X.) lei;
- pe perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 (-136.602) lei.

Prin prezenta decizie:

- **s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de 2.179.946 lei**, astfel:

- pe anul 2007 (-.X.) lei – Cap.III lit.B pct.1;
- pe anul 2008 .X. lei – Cap III lit.B pct.2.a;
- pe anul 2009 .X. lei - Cap.III lit.C pct.6;
- pe perioada 01.10.2010 – 31.12.2010 (-136.602) lei - Cap.III lit.C pct.5.

- **s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de X lei**, astfel:

- pe anul 2008 - X lei - Cap.III lit.B pct.2.b și
- Cap.III lit.C pct.1,2,3 și 8;
- pe anul 2009 – X lei -Cap.III lit.C pct.1,2,3,4,7 și 8;
- pe perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 (-.X.) lei
Cap.III lit.C pct.1 și 4.

9. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat în condițiile în

care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru impozitul pe profit în sumă de lei, potrivit celor precizate mai sus în prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

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

ART.120

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

Întrucât, pentru impozitul pe profit în sumă de lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru impozitul pe profit în suma de lei s-a respins contestația ca neîntemeiată și nemotivată, și întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor datorate bugetului de stat, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumul accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, **se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile în .X. lei aferente impozitului pe**

profit, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizarea capetelor de cerere pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor facturate de .X. .X. .X. Ungaria societății contestatoare, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă serviciilor „*refacturate*” de societatea din Ungaria în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente prestarea efectivă a acestora în scopul realizării operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: 2008 – 2010.

În fapt, în perioada verificată .X. .X. .X. Ungaria a „*refacturat*”, societății din .X. o serie de cheltuieli pentru care nu s-au prezentat contracte încheiate, situații de lucrări sau alte documente din care să reiasă prestarea efectivă a acestora în scopul realizării operațiunilor taxabile ale SC .X. SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că o persoană care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.2 lit.g) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă acestea sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în .X. este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată care se evidențiază în decontul de TVA, atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, în condițiile respectării prevederilor art.145 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de .X. lei, pe anul 2008.

Pe anul 2009 s-a stabilit TVA aferent prestarilor de servicii „*refacturate*” de SC .X. .X. Ungaria și pentru care agentul economic nu are încheiate contracte și care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în **suma de .X. lei**, iar **pe anul 2010** s-a stabilit diferența de **TVA în suma de .X. lei**.

Contestatoarea susține că serviciile achiziționate intră în sfera operațiunilor taxabile ceea ce determină incidența prevederilor art.145 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile care dau drept de deducere.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

[...]

b) persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) lit.g), dacă aceste servicii sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în .X., chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în .X., conform art. 153 alin. (4) sau (5);”

La art.133 alin.(1) și alin.(2) lit.g) din același act normativ se prevede:

“ (1) *Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

[...]

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

[...]

5. serviciile .X.anților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;

7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;

8. punerea la dispoziție de personal;[,,].”

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„(1) *Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.*”

iar potrivit alin.(2) al aceluiași articol:

„(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(1) lit. b) - g).*”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art.145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./28.11.2011, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achitat prestări de

servicii unei persoane juridice nerezidente, în baza facturilor emise de aceasta, pentru care este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, „*plată, care potrivit art.157 alin.2 se face prin evidențierea în decontul TVA atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă a TVA-ul aferent achizițiilor intracomunicare, în condițiile respectării art.145*”.

Din anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată constând în valoarea cheltuielilor facturate de persoana juridică nerezidentă denumite „*refacturări Ungaria*” sau „*fișa cont 625.041 ch refacturate Ungaria*”, precum și valoarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile menționate în anexă.

Se reține că pentru operațiunile de achiziții intracomunitare obligația evidențierii TVA și exigibilitatea acesteia intervine conform prevederilor art.135 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, prin derogare de la art.157 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din același act normativ.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta serviciilor achiziționate de SC .X. SRL de la SC .X. .X. Ungaria sunt aplicabile prevederile art.145 alin.1 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 45 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să utilizeze bunurile și serviciile achiziționate pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei să fie efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, din constatări rezultând că această condiție nu a fost respectată, respectiv că societatea nu a prezentat documente, contracte, situații de lucrări, deconturi de cheltuieli, etc. care să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Din documentele prezentate la contestație constând în documente de delegare angajați ai SC .X. .X. .X. Ungaria pe perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008, scrisori de recomandare, copii ale actelor de identitate pentru diferite persoane - cetățeni de naționalitate maghiară, adrese ale SC .X. SRL către Oficiul Român pentru Imigrări prin care solicită cererea de eliberare a certificatului de înregistrare în .X. a cetățenilor unguri, contract de muncă încheiat între SC .X. .X. .X. Ungaria și .X. .X. pe postul de inginer la locul de muncă, pe perioadă nedeterminată, în care se prevede că poate fi obligat să-și desfășoare activitatea și în alt loc de muncă decât cel stabil,

respectiv decât în Budapesta, dar pentru care nu sunt anexate la contestație documente privind delegarea acestei persoane, declarații privind veniturile sub formă de salarii din străinătate obținute de către persoane fizice care desfășoară activitate în .X., nu rezultă natura activităților desfășurate de aceste persoane angajate ale societății din Ungaria și nici dacă activitățile au fost efectuate în folosul activității desfășurate de SC .X. SRL.

Documentele de delegare în .X. a persoanelor angajate ale SC .X. .X. Ungaria fac dovada doar a delegării acestor persoane, însă simpla prezență pe teritoriul României a acestor persoane nu este de natură să justifice natura activităților desfășurate, dacă au fost desfășurate activități în folosul SC .X. SRL.

Se retine și faptul că acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii este condiționată de respectarea prevederilor legale menționate mai sus și nu de deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor respective la calculul impozitului pe profit.

Contestatoarea a înregistrat operațiunea prin mecanismul taxării inverse, respectiv a înregistrat suma de X lei atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, iar momentul la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu poate fi dissociat de momentul la care intervine dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru această operațiune, precum și faptul că prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată a fost afectat atât dreptul de deducere cât și taxa colectată, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere, în funcție de cele precizate în decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor de marketing și de cercetarea pieței, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de marketing și de cercetarea pieței în condițiile în care nu s-au prezentat documente care să justifice că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată : 2008 - 2009.

În fapt, în perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, respectiv .X. lei pe anul 2008 și în sumă de .X. lei pe anul 2009 în baza facturilor emise de SC .X. .X. SRL, reprezentând contravaloare servicii de marketing și de cercetarea pieței, în baza Contractului de prestări servicii nr..X.E XA/15.10.2008.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte natura serviciilor și dacă acestea au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că deține contract de prestări servicii, că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile și sunt necesare activității desfășurate astfel că, are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare după data de 01.01.2007:

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

b) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatări rezultă că societatea nu a prezentat documente care să justifice natura acestor servicii și, respectiv prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că prin Nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală, referitor la documentele justificative, administratorul societății a precizat **„Serviciile prestate de reprezentantul firmei .X. .X. SRL au fost comunicate verbal și nu au fost redactate în scris. Aceste informații de pe piața construcțiilor și contractele potențialilor clienți au fost comandate de managementul firmei și secretizate. Recunoașterea serviciilor efectuate s-a exprimat prin acceptarea facturii”**.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, prezentate la contestație, rezultă:

Conform Contractului de prestări servicii nr..X.E XA/15.10.2008 încheiat între SC .X. SRL în calitate de client și SC .X. .X. SRL în calitate de prestator, obiectul constă în „servicii de marketing și de cercetarea pieței”, prețul fiind de fixat la suma de X euro + TVA/lună.

De asemenea, sunt prezentate facturile emise de SC .X. .X. SRL, organigrama SC .X. SRL în limba maghiară, lista angajaților pe perioada 2008 – 2009, precum și o serie de documente în limba engleză referitoare la Municipiul București ce cuprind informații privitoare la, istorie, climă, repere geografice, transport, imobile, inclusiv rezidențiale, dezvoltare economică, populație, administrație, cultură, dezvoltare industrială, centre investiționale prezentate pe fiecare sector în parte.

Potrivit documentelor prezentate se reține că simpla prezentare a unui documentar privind Municipiul București nu este suficient pentru a demonstra că a avut loc cercetare de piață. Mai mult, documentația este prezentată pur și simplu, fără să rezulte că ar fi fost întocmită de SC .X. .X. SRL.

Se reține și faptul că prezentarea doar a facturilor emise de societatea prestatoare și acceptate la plată de SC .X. SRL nu este suficientă pentru a justifica că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia pentru aceste servicii nu a prezentat documente justificative pe considerentul că

acestea sunt secretizate de managementul .X. .X. Ungaria nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, din considerentele:

Prin Legea nr.188 din 8 decembrie 1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, la art.62 alin.6 se prevede că la intrarea în corpul funcționarilor publici, funcționarul public depune jurământul de credință prin care se obligă să respecte Constituția, să îndeplinească îndatoririle ce îi revin în funcția publică în care a fost numit, **să păstreze secretul profesional și să respecte normele de conduită profesională și civică**, iar la art.77 alin.2 lit.f) din același act normativ se prevede ca *“f) nerespectarea secretului profesional sau a confidențialității lucrărilor cu acest caracter”* constituie abatere disciplinară ce .X. are răspunderea disciplinară.

Totodată, potrivit art.7 alin.2 lit,a) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită al funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare, funcționarilor publici le este interzis să dezvăluie informațiile la care au acces în exercitarea funcției publice.

În același sens este și art.11 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *„(1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării .X. atribuțiilor de serviciu.”*

Astfel, potrivit prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;***
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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.

Ca urmare, având în vedere că societatea contestă neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de marketing și de cercetarea pieței achiziționate, dar nu prezintă în susținere documente din care să rezulte natura serviciilor și dacă au fost prestate în favoarea societății contestatoare, prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui acesteia. Simpla prezentare a contractului și a facturilor fiscale nu este suficientă să demonstreze ca aceste servicii au fost prestate efectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății, prezentarea facturilor fiscale completate în concordanță cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând doar una din condițiile ce trebuie îndeplinite pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, or condițiile privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite cumulativ.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 31.545 lei** aferentă serviciilor de marketing și de cercetarea pieței.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, stabilită ca urmare a neaplicării de către societate a măsurilor de simplificare pentru activități de construcții-montaj, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi

primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care neaplicarea măsurilor de simplificare este sancționată, potrivit legii, de organele de inspecție fiscală prin obligarea societății beneficiare la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Perioada verificată: anul 2007.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de .X. lei pe considerentul că societatea nu a aplicat măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții montaj efectuate de către SC .X. SA , SC .X. .X. SRL și SC .X. SA în baza contractelor încheiate, prin care societățile s-au obligat la efectuarea unor lucrări cu utilaje (buldozere, excavatoare) și personalul propriu, lucrări de transportare a pământului, efectuarea de săpături manuale, de reumplere a săpăturilor, lucrări de dulgherie etc. pentru asistarea echipelor de arheologi care își desfășoară activitatea de cercetare științifică pe santier, lucrări care se încadrează la Secțiunea F "Construcții" diviziunea 451 "*Organizarea de santiere și pregătirea terenului*" și pentru care potrivit prevederilor art.160 alin.2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsurile de simplificare.

Contestatoarea susține că a încheiat trei contracte de subantrepriză pentru executia lucrărilor de construcții la obiectivul .X. .X. .X., iar la data de 30 noiembrie 2006, având în vedere că cele trei societăți dispuneau de personal calificat și competent în a asigura asistența echipelor arheologice care își desfășurau cercetarea arheologică pe santier, a încheiat cu aceleși societăți trei contracte pentru prestarea activităților arheologice.

De asemenea, societatea invocă în susținere prevederile art.1 din Ordinul nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor simplificate, și ale art.2 alin.1 lit.c) din O.G. nr.43/2000 privind protecția patrimoniului arheologic și declararea unor sit-uri arheologice ca zone de interes național, republicată, care definește cercetarea arheologică și arată că toate lucrările pe care organul de inspecție fiscală a ales să le includă în secțiunea F diviziunea 451 din Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN sunt în realitate servicii de cercetare arheologică și nu lucrări de construcții-montaj.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt reglementate măsurile de simplificare, potrivit cărora:

„(1) **Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare** prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) **Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:**

[...]

c) lucrările de construcții-montaj;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

[...]

(5) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

La art.1 și art.2 din OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART.1

În condițiile și limitele prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică măsuri

de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj. La pct.82 alin.(3) din normele metodologice de aplicare a prevederilor titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că lucrările de construcții-montaj cuprind lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.”

ART.2

(1) Se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru lucrările stipulate la **secțiunea F "Construcții", diviziunea 45 din anexa la Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu respectarea condițiilor impuse și ținându-se seama de excluderile prevăzute în cadrul grupelor și claselor acestei diviziuni.**

(2) Lucrările de reparații, transformare și modernizare a unui bun imobil vor fi supuse măsurilor de simplificare în măsura în care acestea sunt cuprinse în prevederile de la alin. (1).”

Potrivit Ordinului Președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN,

„45 Construcții

Această diviziune include construcțiile generale și speciale pentru clădiri și de geniu civil, lucrări de instalații pentru clădiri și finisaje ale clădirilor. Diviziunea include lucrări noi, reparații, completări și modificări; ridicarea de clădiri sau structuri din prefabricate, **pe șantier** și de asemenea, **construcțiile cu caracter temporar.**

[...]

Această activitate se poate desfășura pe cont propriu, pe bază de onorarii sau contract. Porțiuni din lucrări, sau uneori, întreaga activitate practic, pot fi efectuate de către subcontractori.”

la secțiunea F se cuprind:

“FA **CONSTRUCȚII**

45 **Construcții**

[...]

451 Organizarea de șantiere și pregătirea terenului

4511 Demolarea construcțiilor, terasamente și organizare de șantiere

Această clasă include:

- demolarea sau distrugerea de clădiri sau alte structuri;
- **curățarea amplasamentelor;**
- **mutarea pământului: excavații, umplerea, nivelarea și împrejmuirea**

amplasamentelor, săparea șanțurilor, eliminarea pietrelor, dinamități etc.;

- pregătirea șantierelor pentru exploatarea miniere:

- mutarea pământului și pregătirea amplasamentelor pentru extracție.

Această clasă include, de asemenea:

- executarea canalizărilor pentru clădiri;

- executarea canalelor de scurgere, pentru terenuri agricole și forestiere.”

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că OMFP nr.155/2007 privind aplicarea măsurilor de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevedea că se aplică măsurile de simplificare pentru lucrările de construcții-montaj prevăzute la secțiunea F clasa 45 din Ordinului președintelui Institutului Național de Statistică nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Totodată, conform prevederilor pct.82 alin.(1), alin.(3), alin.(5), alin.(6), alin.(9) și alin.(10) din HG. nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal:

“(1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160 alin.(1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este că atât furnizorul/prestatorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, și operațiunea în cauză să fie taxabilă. Măsurile de simplificare se aplică numai pentru operațiuni realizate în interiorul țării astfel cum este definit la art.125² din Codul fiscal.

[...]

(3) Prin lucrări de construcții-montaj, în sensul art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, se înțeleg lucrările de construcție, reparare, modernizare, transformare și demolare legate de un bun imobil.

[...]

(6) Înregistrarea contabilă 4426 = 4427 la cumpărător este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă.”

[...]

“(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și prevederilor din prezentele norme.

(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de

furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.”

Se reține că legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care beneficiarul este obligat să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin.(9) al pct.82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Documentele anexate la dosarul cauzei pentru acest capăt de cerere, constau în facturi prin care SC .X. SA, SC .X. .X. SRL și SC .X. SA au facturat societății contestatoare „*Lucrări executate [...] prestare asistență echipe arheologi la investiția .X. .X. .X.*”, respectiv „*lucrări de arheologie conf. Contract X din 30.11.2006*”, Contractele de prestări servicii nr.X/30.11.2006 încheiat cu SC .X. SA, nr.X/0.11.2006 încheiat cu SC .X.-X. COMPANIE GENERALĂ DE EDIFICARE SRL și nr.X/30.11.2006 încheiat cu SC .X. SA, precum și trei contracte de subantrepriză încheiate cu cele trei societăți subantreprenoare, poze cu lucrări executate la fundația construcției ce face obiectul contractelor de subantrepriză, precum și planuri de situație.

Din analiza Contractelor de prestări servicii nr.X/30.11.2006 încheiat cu SC .X. SA, nr.X/0.11.2006 încheiat cu SC .X.-X. COMPANIE GENERALĂ DE EDIFICARE SRL și nr.X/30.11.2006 încheiat cu SC .X. SA, reiese că la cap.V „*Obligațiile părților*”, pct.5.1, pct.5.2 și 5.3, se prevede:

„Efectuarea unor lucrări cu utilaje (buldozere, excavatoare etc.) și personalul propriu, incluzând și lucrările de transportare a pământului, de reumplere a săpăturilor arheologice etc..

Efectuarea de săpături manuale, incluzând acodarea de ajutor arheologilor la lucrările de ridicare a obiectelor descoperite, cât și la orice măsuri preliminare acesteia, amenajări provizorii (construirea unor corturi, copertine, lucrări de dulgherie, etc.).

Efectuarea de măsurători geodezice, planuri de situație, la solicitarea arheologilor”.

Potrivit celor stipulate în cele trei contracte de prestări servicii prestatorii au executat lucrări de construcții-montaj, mai precis lucrări de organizare de șantier constând în lucrări cu utilaje (buldozere, excavatoare etc.) și personalul propriu, săpături manuale, lucrările de transportare a pământului, de reumplere a săpăturilor, amenajări provizorii (construirea unor corturi, copertine, lucrări de dulgherie) care se încadrează la secțiunea F „Construcții” diviziunea 45, subdiviziunea 451 Organizarea de șantiere și

pregătirea terenului din anexa la Ordinul nr.601/2002 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN.

Ca urmare, susținerea societății conform căreia aceste lucrări reprezintă lucrări de cercetare arheologică nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că:

Potrivit OG nr.43/2000 privind protecția patrimoniului arheologic și declararea unor situri arheologice ca zone de interes național:

“ART.2

[...]

c) **prin cercetare arheologică se înțelege ansamblul de măsuri având caracter științific și tehnic, menite să asigure prospectarea, identificarea, decopertarea prin săpături arheologice, investigarea, recoltarea, înregistrarea și valorificarea științifică, inclusiv publicarea, patrimoniului arheologic;**

[...]

g) **prin descoperire arheologică întâmplătoare se înțelege evidențierea de bunuri de patrimoniu arheologic ca urmare a acțiunii factorilor naturali sau a acțiunilor umane, altele decât cercetarea arheologică atestată;**

[...]

k) prin zonă cu potențial arheologic evidențiat întâmplător se înțelege terenul în care existența bunurilor de patrimoniu arheologic s-a evidențiat, în mod neprevăzut, ca urmare a:

1. acțiunilor umane, altele decât cercetarea arheologică atestată, cum ar fi: lucrări de construcții, lucrări de prospecțiuni geologice, inclusiv teledetecție, lucrări agricole, precum și alte tipuri de lucrări și cercetări efectuate subteran sau subacvatic;

[...]

(5) Toate etapele cercetării arheologice, constând în inventariere, diagnostic, săpătură, supraveghere și intervenții asupra materialului arheologic, vor fi întreprinse folosindu-se toate acele metode, tehnici și practici specifice, considerate necesare pentru a obține maximum de informații referitoare la patrimoniul arheologic din zona cercetată.

(6) Toate etapele cercetării arheologice se realizează numai pe baza unui proiect aprobat de Comisia Națională de Arheologie și se vor finaliza prin rapoarte ce cuprind datele esențiale pentru justificarea metodei și tehnicilor folosite, a resurselor utilizate, precum și a concluziilor la care s-a ajuns.

(7) Etapele de diagnostic, săpătură sau supraveghere arheologică pot fi necesare în următoarele cazuri:

a) punerea în practică a unui proiect de cercetare arheologică sistematică;

b) ca parte a unui studiu de impact asupra mediului, în condițiile prevăzute de legislația privind protecția mediului;

c) ca urmare a unei preconizate intervenții asupra solului, care poate reprezenta o amenințare pentru potențialul arheologic al unei zone delimitate sau al unui sit arheologic;

d) ca parte a fazelor de realizare și avizare a documentațiilor urbanistice, în cadrul legal stabilit de documentațiile de urbanism naționale, regionale, locale și/sau în stadiul elaborării acestora;

(11) Costurile cercetărilor arheologice necesare acordului de mediu sunt în sarcina titularului de investiție.

(13) Zona cu patrimoniu arheologic evidențiat întâmplător se delimitează în jurul locului descoperirii arheologice întâmplătoare, după caz, astfel:

a) pe toată suprafața terenului care face obiectul autorizării de construire;

[...]

ART. 5

(4) Descoperirile arheologice întâmplătoare se anunță, în termen de cel mult 72 de ore, primarului unității administrativ-teritoriale de către persoana descoperitoare, proprietarul ori titularul dreptului de administrare a terenului în cauză.

(6) Cercetările arheologice preventive și supravegherea arheologică sunt obligatorii în cadrul proiectelor de restaurare; supravegherea arheologică este inclusă în devizul constructorului, urmând ca decontarea să se realizeze pe baza raportului de cercetare întocmit de arheolog.

(9) Cercetările arheologice se efectuează numai pe baza autorizației emise de Ministerul Culturii și Cultelor și în conformitate cu aceasta, în condițiile prezentei ordonanțe.

(16) În cazul zonelor cu patrimoniu arheologic evidențiat întâmplător, în condițiile prevederilor alin.(8), până la descărcarea de sarcină arheologică, autorizarea de construire se suspendă sau, după caz, primarul unității administrativ-teritoriale dispune întreruperea oricărei alte activități, în conformitate cu avizul serviciilor publice deconcentrate ale Ministerului Culturii și Cultelor, și se instituie regimul de supraveghere sau săpătură arheologică.

ART. 6

(1) Pentru efectuarea săpăturilor impuse de cercetările arheologice se folosește și personal necalificat, angajat prin convenție încheiată între instituția angajatoare și lucrători, în condițiile prezentei ordonanțe.

(2) Convențiile prevăzute la alin. (1) se pot încheia pentru o durată de cel mult 180 de zile, pentru desfășurarea unor activități sezoniere cu program de lucru prelungit; condițiile și metodologia încheierii acestor convenții se stabilesc prin ordin al ministrului culturii și cultelor, care va fi

publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a legii de aprobare a prezentei ordonanțe.”

Potrivit prevederilor OG nr.43/2000 privind protecția patrimoniului arheologic și declararea unor situri arheologice ca zone de interes național, prezentate mai sus, reiese că cercetarea arheologică reprezintă un proces complex, iar prin descoperire arheologică întâmplătoare se înțelege evidențierea de bunuri de patrimoniu arheologic ca urmare a acțiunilor umane *“altele decât cercetarea arheologică atestată”* cum ar fi: lucrări de construcții și toate etapele cercetării arheologice se realizează numai pe baza unui proiect aprobat de Comisia Națională de Arheologie și se vor finaliza prin rapoarte ce cuprind datele esențiale pentru justificarea metodei și tehnicilor folosite, a resurselor utilizate, precum și a concluziilor la care s-a ajuns.

Etapele de diagnostic, săpătură sau supraveghere arheologică pot fi necesare și ca parte a fazelor de realizare și avizare a documentațiilor urbanistice, în cadrul legal stabilit de documentațiile de urbanism naționale, regionale, locale și/sau în stadiul elaborării acestora. ***Pentru efectuarea săpăturilor impuse de cercetările arheologice se folosește și personal necalificat, angajat prin convenție încheiată între instituția angajatoare și lucrători, convențiile putându-se încheia*** pentru desfășurarea unor activități sezoniere cu program de lucru prelungit, condițiile și metodologia încheierii acestor convenții se stabilesc prin ordin al ministrului culturii și cultelor.

Ca urmare, în cazul în speță, nu se poate vorbi de cercetare arheologică ci de o descoperire arheologică întâmplătoare ca urmare a acțiunilor umane, *“altele decât cercetarea arheologică atestată”*, societatea ne prezentând proiect aprobat de Comisia Națională de Arheologie sau rapoarte privind finalizarea cercetării.

De asemenea, etapele de diagnostic, săpătură sau supraveghere arheologică pot fi parte a fazelor de realizare și avizare a documentațiilor urbanistice, societatea ne prezentând convenții sau alte acte de natura acestora privind angajarea persoanelor pentru efectuarea săpăturilor prin care să se precizeze condițiile stabilite prin ordin al ministrului culturii și cultelor.

De asemenea, societatea nu a prezentat devizul constructorului în care să se regăsească activități de cercetări arheologice preventive și supravegherea arheologică care sunt obligatorii în cadrul proiectelor de restaurare și nici documente de decontare pe baza raportului de cercetare întocmit de arheolog care să facă dovada că activitățile prestate reprezintă cercetare arheologică.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, pe anul 2007, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj**,

prestatorii aveau **obligatia de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „*taxare inversă*” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „*taxare inversă*” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel SC .X. SRL **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, organul fiscal competent, în atare situație, trebuia să facă aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să **oblighe societatea la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.**

În același sens este și adresa nr.X/24.11.2008 al Direcției de legislație în domeniul TVA, emisă pentru o speță similară în care se concluzionează că „*în primul rând, beneficiarul avea posibilitatea să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de furnizor pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii; **dacă beneficiarul nu a procedat conform celor menționate, organul fiscal trebuia să aplice prevederile pct.82 alin.(8)** - alineat valabil începând cu 01.01.2008, n.n. - **din Normele metodologice.***”

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să

respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții Europene de Justiție C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, paragraful 62 unde Curtea a statuat că „În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, **nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.**”

Din raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în anul 2007 aferentă unor facturi primite pentru lucrări de construcții-montaj, limitându-se la invocarea nerespectării prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au făcut aplicațiunea prevederilor pct.82 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**” coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va **desființa parțial Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală F-CJ .X./28.11.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a deciziai de impunere contestată, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de construcții-montaj și să facă aplicațiunea tuturor prevederilor legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate după data rezilierii contractului de antrepriză generală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care, pentru achizițiile intracomunitare de bunuri din documentele prezentate a rezultat că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, iar în ceea ce privește achizițiile interne și intracomunitare de servicii nu s-a analizat dacă acestea au fost prestate anterior rezilierii contractului de antrepriză generală avându-se în vedere că în cazul serviciilor de construcții-montaj intervine decontarea parțială până la decontarea finală.

Perioada verificată: 05.06.2009 – 31.12.2009.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă achizițiilor interne și intracomunitare de servicii și bunuri destinate obiectivului .X. .X. Constanta, efectuate după data de 05.06.2009, data la care contractul încheiat cu beneficiarul obiectivului SC .X. SRL a fost reziliat. Ca urmare, s-a constatat că acestea achiziții nu mai erau destinate realizării de operațiuni taxabile.

Contestatoarea susține ca este indeplinită condiția privind achiziția bunurilor și serviciilor în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile, având în vedere că aceste cheltuieli în cuantum de .X. lei se circumscriu sferei de aplicare a art.21 alin.1 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea arată că bunurile - structuri metalice - achiziționate de la .X. - și serviciile achiziționate de la subantreprenori interni și externi au fost destinate efectuării lucrărilor de proiectare și construcții la obiectivul .X. .X. Constanta, toate activitățile fiind efectuate în folosul beneficiarului, precum și toate achizițiile și serviciile prestate de subantreprenori rezulta din graficele de execuție.

În drept, conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum s-a analizat și la cap.III lit.C pct.6 din prezenta decizie, din constatări reiese că achizițiile constau în achiziții intracomunitare de bunuri materiale, respectiv structuri metalice de la .X. .X. Ungaria, precum și achiziții de bunuri și servicii de la subcontractori interni și externi.

În ceea ce privește achizițiile de bunuri și servicii de la subcontractori interni sunt incidente prevederile art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv societatea trebuie să facă dovada dacă aceste achiziții efectuate după data rezilierii contractului general de construcții de către beneficiar – 05.06.2009 – au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.

Astfel, așa cum s-a analizat și la cap.III lit.C pct.6 din prezenta decizie, în cazul acestor achiziții efectuate pe bază de facturi interne la care sunt atașate certificate de execuție finală sau parțială este necesar a se verifica dacă serviciile au fost prestate anterior datei rezilierii contractului, dar au fost facturate ulterior acestei date, având în vedere că în cazul lucrărilor de construcții intervine decontarea parțială până la decontarea finală.

Ca urmare, în funcție de cele precizate mai sus urmează a se reanaliza taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere și în funcție de cele constatate la reanalizare se va stabili cuantumul taxei pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul de deducere.

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii, potrivit celor constatate și documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că au fost achiziționate materiale prelucrate parțial sau neprelucrate de la SC .X. .X. Ungaria în virtutea avansului încasat de la beneficiar, au fost recepționate de SC .X. SRL și predate SC .X. SA, urmând ca acestea să fie utilizate la obiectivul .X. .X. CONSTANTA, însă nu de către SC .X. SRL care

nu mai realizează venituri din executarea obiectivului contractului reziliat de beneficiar la data de 05.06.2009.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt prezentate contracte de prestări servicii încheiate cu societăți prestatoare ce au sediul în Comunitate - .X. X Ungaria, .X. .X. Ungaria, .X. .X. .X. Ungaria – de unde reiese că societatea a achiziționat bunuri și servicii de la acestea.

Astfel, pentru achizițiile intracomunitare sunt incidente prevederile art.150 alin.(1) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ (1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:
[...]**

g) persoana impozabilă acționând ca atare sau persoana juridică neimpozabilă, stabilită în .X. sau nestabilită în .X., dar înregistrată prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrări de bunuri sau prestări de servicii care au loc în .X., conform art.132 sau 133, altele decât cele prevăzute la lit. b) - e), dacă sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în .X. și care nu este înregistrată în .X., conform art.153”.

La art.132¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ (1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”

Iar la art.133 din același act normativ se prevede:

“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;”

Totodată, art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

Și la art.156⁴ alin.(2) din același act normativ, se prevede:

“(2) Fiecare persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153 și 153¹, trebuie să depună la organele fiscale competente,

până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unui trimestru calendaristic, o declarație recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, care va cuprinde următoarele informații:

a) *suma totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri, pe fiecare furnizor, pentru care această persoană impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.151, și pentru care exigibilitatea taxei a intervenit în trimestrul calendaristic respectiv;*

b) *suma totală a achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care furnizorul a desemnat persoana impozabilă beneficiară drept persoană obligată la plata taxei, în conformitate cu prevederile art.150 alin. (1) lit. e)."*

De asemenea, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”,

iar potrivit alin.(2) al aceluiași articol:

*„(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 **va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(1) lit. b) - g).**”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, **se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art.145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.**

Din Raportul de inspecție fiscală nr.F-CJ .X./28.11.2011 rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de la SC .X. .X. Ungaria având în vedere că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Referitor la aceste achiziții intracomunitare de bunuri se reține că acestea au fost redirecționate către o altă societate din .X. și urmează a fi

utilizate la Proiect, însă nu de către SC .X. SRL, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii de la subcontractori externi organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că au fost efectuate ulterior datei rezilierii contractului de antrepriză generală concluzionându-se că nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Așa cum s-a analizat și la cap.III lit.C pct.6 din prezenta decizie, în cazul acestor achiziții este necesar a se verifica dacă serviciile au fost prestate anterior datei rezilierii contractului, dar au fost facturate ulterior acestei date, având în vedere că în cazul lucrărilor de construcții intervine decontarea parțială până la decontarea finală.

Se reține că pentru achizițiile intracomunitare societatea a aplicat taxarea inversă prin înregistrarea taxei pe valoarea adăugată prin articolul contabil 4426 = 4427, care presupune evidențierea taxei atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în limitele și condițiile stabilite la art.145 - 147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor prezentate mai sus, în cazul achizițiilor de bunuri efectuate de la SC .X. .X. Ungaria societatea nu a respectat condiția de fond, respectiv nu a justificat că au fost respectate condițiile stabilite la art.145 -147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și compeltările ulterioare, astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții intracomunitare.

Însă, întrucât contestatoarea a înregistrat operațiunile de achiziții intracomunitare de bunuri și servicii prin mecanismul taxării inverse, respectiv a înregistrat suma de .X. lei atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, iar momentul la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu poate fi disociat de momentul la care intervine dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, precum și faptul că prin neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată a fost afectat atât dreptul de deducere cât și taxa colectată, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborat cu pct.(3¹) din același articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea

Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la prestatori din .X. și din Ungaria după data rezilierii de către beneficiar a contractului general de construcții, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere, în funcție de cele precizate în decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

5. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările de construcții-montaj efectuate la obiectivul .X. .X. Constanța, pe perioada 01.01.2009 – 05.06.2009, în condițiile în care societatea, în calitate de .X. general, nu a facturat către beneficiarul final contravaloarea lucrărilor executate de subantreprenori, facturate de aceștia și acceptate de subantreprenorul general.

Perioada verificată : 01.01.2009 – 05.06.2009.

În fapt, pe perioada 01.01.2009 – 05.06.2009, data de 05.06.2009 fiind data rezilierii contractului general de construcții de către beneficiarul final, societatea a înregistrat cheltuieli cu lucrările executate și facturate de subantreprenori, și a dedus taxa pe valoarea adăugată, fără să emită facturi către beneficiarul final SC .X. SRL pentru aceste lucrări efectuate la obiectivul .X. .X. Constanța.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să emită facturi către beneficiarul final și să înregistreze venituri impozabile în sumă de .X. lei, cel puțin la nivelul cheltuielilor deductibile fiscal, înregistrate în evidențele societății.

Ca urmare, suma de .X. lei reprezintă bază impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată datorată astfel că, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară, în sumă de .X. lei.

Contestatoarea susține că nu avea obligația de a emite facturi care să acopere veniturile în sumă de .X. lei astfel că, nu sunt incidente prevederile art.155 alin.1 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și arată trebuia să se aibă în vedere prevederile incidente în materia TVA, respectiv art.137 alin.1 lit. a) din Codul fiscal potrivit căruia baza de impozitare se constituie din “*contrapartida obtinuta*” ca urmare a livrării și nu din prețul de piață și invocă în susținere cauza C-285/9 iunie 2010 în care s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

În drept, potrivit prevederilor art.129 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art.128.”

Art.134, art.134¹ și art.134² din același act normativ, care prevăd:

“ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, .X.anță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”

ART. 134²

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

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

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

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea

adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;[...]”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

De asemenea, sunt incidente prevederile art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art 141 alin.(1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.**”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii faptul generator intervine la data prestării serviciilor, iar pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt **serviciile de construcții-montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**

În ceea ce privește **exigibilitatea taxei**, ce reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei, reiese că aceasta **intervine la data la care are loc faptul generator**, iar prin derogare de la regula generală exigibilitatea taxei intervine fie la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, fie la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, respectiv a beneficiarului final în cazul de față.

Conform celor precizate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată având în vedere că, pe perioada verificată, SC .X. SRL avea calitatea de .X. general și avea obligația să factureze către beneficiar și să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările și serviciile efectiv prestate de către subantreprenori, conform certificatelor de execuție atașate la facturile emise de aceștia, acceptate de SC .X. SRL.

Faptul că documentele acceptate de .X. poartă denumirea de certificate de execuție parțială/finală și nu situații de lucrări acceptate nu reprezintă un impediment în acest caz, având în vedere că certificatele de execuție sunt întocmite pe baza documentelor prezentate de subantreprenori subantreprenorului general, fiind verificate de subantreprenorul general pe baza documentelor prezentate anterior emiterii acestora, momentul acceptării acestora fiind momentul la care sunt emise facturile parțiale/finale de către subantreprenori.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspecție fiscală trebuiau să invoce prevederile art.137 alin.1 lit.a) din Codul fiscal potrivit cărora baza de impozitare se constituie din "*contrapartida obținută*" ca urmare a livrării și nu din prețul de piață, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu prezintă prin raportul de inspecție fiscală constatări în sensul că ar fi stabilit baza de impozitare a TVA colectată pe baza prețului de piață ci "*TVA aferent lucrărilor de construcții efectiv realizate la obiectivul .X. .X. Constanța, lucrări care au la bază situații de lucrări situații de lucrări acceptate ca fiind realizate de către SC .X. SRL în calitate de .X. general*"

Astfel, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată colectată o constituie contravaloarea lucrărilor executate de subantreprenori și acceptate de subantreprenorul general, înregistrată în conturile de cheltuieli și nefacturată beneficiarului final.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: "*(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*" coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "*11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu*

sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei** aferentă lucrărilor executate de subantreprenori, acceptate de subantreprenorul general și nefacturate beneficiarului final.

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înregistrată în contabilitate prin nota contabilă 4424 = 4428, fără a avea la bază documente justificative, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la justificarea dreptului de deducere a acestei sume în condițiile în care din constatări nu rezultă cu claritate situația de fapt.

Perioada verificată: octombrie 2008.

În fapt, în luna octombrie 2008 societatea a întocmit nota contabilă 4424 „TVA de recuperat” = 4428 „TVA neexigibilă” cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei pe considerentul că a fost înregistrată în contabilitate fără a avea la bază documente justificative.

Contestatoarea susține că prin înregistrarea notei contabile nu s-a influențat în niciun fel suma declarată în decontul de TVA astfel că, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în baza notei contabile, întrucât documentul care produce efecte în materie de TVA este decontul de TVA și nu nota contabilă.

De asemenea, societatea arată că aceasta nota a fost întocmită în vederea concilierii datelor din evidența contabilă cu cele din declarația fiscală, suma neregăsindu-se în decontul de TVA aferent lunii octombrie 2008, precum și faptul că organele de inspecție fiscală s-au limitat să analizeze sumar doar documente pur contabile fără a le corela cu documentele fiscale, respectiv declarații fiscale, deconturi de TVA, astfel că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, conform prevederilor art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi

fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);”.

Conform prevederilor pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Prevederile legale de mai sus și care au fost invocate în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată se referă la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și stipulează faptul că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face pe baza exemplarului original al facturii.

Din constatări rezultă că: *“În anul 2008 s-a stabilit o diferență la TVA deductibil [...] reprezentând:*

- TVA înregistrat în contabilitatea agentului economic prin nota contabilă 4424 = 4428.01 fără a avea bază documente justificative în sumă de .X. lei” .

Contestatoarea susține că prin înregistrarea notei contabile nu s-a influențat în niciun fel suma declarată în decontul de TVA, acesta fiind documentul care produce efecte în materie de TVA, precum și faptul că organele de inspecție fiscală s-au limitat să analizeze sumar doar documente pur contabile fără a le corela cu documentele fiscale, respectiv declarații fiscale, deconturi de TVA, astfel că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin adresa nr.X/25.01.2012, referitor la susținerile contestatoarei, organele de inspecție fiscală precizează:

*“ În luna octombrie 2008 SC .X. SRL influențează soldul contului 4424 TVA de recuperat cu suma de .X. lei reprezentând “reglare sumă în curs de clarificare”. În luna mai 2009 agentul economic pune de acord evidența contabilă cu cea fiscală, în sensul că TVA de recuperat din balanța de verificare este același cu TVA de recuperat din decontul de TVA. [...]. **Este adevărat că suma nu se regăsește în decontul aferent lunii***

octombrie 2008, dar se regăsește în soldul TVA de recuperat înregistrat în decontul lunii mai 2009 [...].

Prin nicio înregistrare ulterioară lunii octombrie 2008 SC .X. SRL nu stornează nota contabilă 4424 = 4428.01 și nici nu efectuează alte înregistrări în contabilitate care să influențeze soldul contului 4424 TVA de recuperat. Începând cu luna mai 2009 sumele înscrise în jurnalele de TVA coincid cu cele din balanța de verificare și deconturile de TVA depuse.”

Potrivit celor precizate prin adresa nr.X/25.01.2012 rezulta o altă situație de fapt decât cea constatată, respectiv că societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în debitul 4424 “TVA de recuperat” și creditul contului 4428 “TVA neexigibilă” ca o sumă neexigibilă, fără a fi evidențiată în decontul de TVA pe luna octombrie 2008.

Ori, potrivit prevederilor art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Persoanele impozabile stabilite în .X. trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Potrivit art.156 ^2 din același act normativ :

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

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147^1 alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în

decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

Și conform prevederilor art.157 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art.156² și 156³”.

Coroborate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*“(1) **Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**”*

Se reține că atât timp cât taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu a fost inclusă în decontul de TVA al lunii octombrie 2008, rezultă că aceasta reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, data la care a devenit exigibilă fiind luna mai 2009 când a fost inclusă în decontul de TVA aferent acestei luni.

Ca urmare, acesta ar fi momentul de la care se analizează această sumă reprezentând taxa pe valoarea adăugată, prin raportare la obligația de plată sau de restituit a taxei pe valoarea adăugată declarată prin Decontul de TVA pe luna mai 2009, respectiv data de la care se stabilesc influențele fiscale.

Având în vedere că din constatările organelor de inspekție fiscală nu rezultă cu claritate situația de fapt, prin adresa nr.X/25.01.2012 fiind prezentate elemente în plus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă societatea trebuia să justifice dreptul de deducere a TVA cu documentele prevăzute de lege astfel că, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu pct.11.6 din Ordinul

nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să reanalizeze acest capăt de cerere, în funcție de cele precizate în decizie, de temeiurile legale incidente pe perioada verificată și să stabilească dacă societatea datorează sau nu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

7. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

Perioada verificată: anul 2008

În fapt, pe anul 2008 nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pe motiv că nu s-au prezentat documente justificative, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de telefonie efectuate pentru persoane ce nu au calitate de angajat al societății.

Deși prin contestația formulată, SC .X. SRL contestă întreaga sumă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin contestație nu se aduc argumente referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, , potrivit cărora

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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.

Totodată, prin Decizia nr.3250 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 sanctiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinarea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

“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.”

În baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. SRL** deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./28.11.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente 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 organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

8. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, potrivit celor analizate la cap.III lit.B pct.1 și pct.2.a) și lit.D pct.1, 3, 4 și 6 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei potrivit cap.III lit.B pct.2.b) și lit.D pct.2 și 5 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei potrivit cap.III lit.D pct.7 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca nemotivată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„**ART.119**

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

ART.120

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

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei s-a respins ca neîntemeiată contestația și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei s-a respins contestația ca nemotivată, și întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului accesorilor datorate bugetului de stat, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumului accesorilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată, respins contestația **se va desființa Decizia de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriiile în .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesorilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizare.

E. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 nu a fost emisă de organele centrale cu .X.ibuții de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a impozitului pe

dividende și a contribuțiilor sociale pe perioada 01.01.2008 – 31.12.2010, respectiv pe perioada 01.01.2008 – 31.03.2011.

Prin contestația formulată societatea susține că în situația în care se va aprecia că al doilea Aviz de inspecție fiscală este valabil în Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 sunt înscrise eronat perioadele verificate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ :

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

Potrivit art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

[...]

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, **precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise***

de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”

Potrivit art.88 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

Conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"* la OMFP nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.”

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 nu prevede stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, și nu este un act administrativ fiscal emis de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii teritoriale cu atribuții de soluționare a contestațiilor, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 dosarul contestatiei S.C. .X. SRL va fi transmis Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competență soluționare Serviciului de soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X..

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 și alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestatiei formulata de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit.**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei formulata de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

3. Respingerea ca nemotivată a contestatiei formulata de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA

urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul deciziei.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CJ .X./28.11.2011 și transmiterea acesteia Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere în vederea înaintării, spre competență soluționare, Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X..

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL