



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr.3291/23.08.2017

privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../29.05.2017, respectiv sub nr. TMR_DGR .../26.06.2017.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_REG .../26.05.2017, depusă de

Societatea X SRL
CUI ...
cu sediul în ..., județul Timiș

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../08.06.2017 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr. HDG_AIF .../09.06.2017, reînregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.06.2017.

Prin contestația formulată societatea X SRL se îndreaptă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.04.2017 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017 prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit, TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Suma totală contestată de societatea X SRL este de ... lei și reprezintă:

- Taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;
- Impozit pe profit în sumă de ... lei.
- Impozit pe dividende în sumă de ... lei

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. AD, în calitate de asociat unic așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - AIF, respectiv data de 28.04.2017, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva constatărilor și măsurilor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.04.2017, unde s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de ... ron, reprezentând TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Reprezentând:

nr. crt	Denumire obligație fiscală	Suma (lei)	Suma contestată
1	TVA	...	...
2	Impozit pe profit	...	...
3	Impozit pe dividende	...	...
4	TOTAL	...	...

Petenta arată că s-au reținut în mod eronat în sarcina societății fapte care încalcă acte normative astfel:

Asa cum rezultă din constatările înscrise la capitolul III - Constatări fiscale, punctul 3.1.3 - Verificarea modului de întocmire și depunere a declarațiilor și deconturilor de taxa pe valoare adăugată, organul de inspecție fiscală a anulat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, dar în urma unor calcule eronate. În realitate suma este de numai ... lei, urmând ca petenta să prezinte din ce provine această eroare.

În timpul controlului, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție o situație cu diferențele între sumele din deconturile de TVA (respectiv fișa pe plătitor) și evidența contabilă atât din punct de vedere al TVA-ului colectat cât și al TVA-ului deductibil în perioada ianuarie 2011 - noiembrie 2016. Soldul final al acestor diferențe este de - ... lei, însemnând că valoarea TVA-ului de rambursat din fișa pe plătitor (care a fost declarat prin deconturile de TVA) este mai mare cu suma de ... lei față de soldul acestuia din contul 4424 din evidența contabilă.

Organele de inspecție au luat în considerare acesta situație pe care au transpus-o în anexa la raportul de inspecție fiscală, dar au limitat perioada la ianuarie 2012 - noiembrie 2016, iar diferența negativă aferentă anului 2011 au

preluat-o cu semnul plus, astfel încât în loc să scadă din valoarea totală a diferențelor în sumă de ... lei, aferente perioadei 2012 - noiembrie 2016 diferența (soldul) aferentă anului 2011, au considerat ca nedeductibilă întreaga sumă, fără să constate faptul că era vorba de o regularizare aferentă lunilor noiembrie 2011 - februarie 2012. O simplă formulă de calcul greșită a dus la anularea dreptului de deducere pentru o sumă eronată, astfel încât în loc să anuleze dreptul de deducere pentru suma de ... lei s-a anulat pentru ... lei, cu ... lei mai mult.

În fapt, suma de ... lei, provine dintr-o regularizare care s-a făcut în martie 2012 pentru lunile noiembrie 2011 - februarie 2012. Aceasta regularizare a fost necesară în urma procesului de inventariere când s-a constatat lipsa unor documente (facturi de achiziții), care ca urmare a faptului ca au ajuns cu întârziere nu au mai fost cuprinse în decontul de TVA aferent lunilor noiembrie și decembrie 2012, dar au fost contabilizate în anul 2011 pentru nu a afecta soldurile bilanțiere. Astfel, valoarea totală a TVA-ului deductibil (respectiv a TVA-ului de rambursat) pentru lunile noiembrie și decembrie 2011 a fost mai mică în deconturile de TVA decât în evidența contabilă cu suma de ... lei.

Această diferență se evidențiază în decontul de TVA al lunii martie 2012, adică atunci când s-a constatat lipsa facturilor. Tot la decontul lunii martie s-a regularizat și o diferență de ... lei aferentă lunilor ianuarie 2012 și februarie 2012, astfel încât în decontul lunii martie s-a regularizat suma totală de ... lei. Organele de inspecție fie nu au constatat aceasta regularizare, fie dintr-o eroare de calcul au anulat în mod complet eronat, la deductibilitate o sumă mai mare cu ... lei.

De asemenea, cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturilor de prestări servicii emise de SC D SRL, SC S SRL și SC ESRL, urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de contribuabil la organul fiscal cu suma de ... lei. Pentru anul fiscal 2013, societatea are de recuperat în anii următorii o pierdere fiscală de ... lei.

Tot referitor la aceste facturi organul fiscal anulează și dreptul de deducere a TVA-ului, în sumă totală de ... lei.

Petenata susține, organele de control au anulat:

- pierderea fiscală aferentă acestor facturi pentru anul 2013 în sumă totală de ... lei, ceea ce înseamnă un impozit suplimentar de ... lei,

- au anulat dreptul de deducere al TVA-ului aferent acestor facturi în sumă totală de ... lei.

Organele de control omit însă, faptul că la raportul de inspecție fiscală au fost transmise și alte informații și documente despre care se menționează în Nota scrisă privind punctul de vedere asupra constatărilor din Proiectul de Raport de Inspecție Fiscală, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr..../18.04.2017.

Astefel, petenata consideră că interpretarea data prevederilor art.21, alin.(4) și art.145 alin.2 lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, este complet eronată și nu respectă spiritul legii pentru următoarele considerente:

- toate aceste operațiuni au la baza documente justificative, care au fost puse la dispoziția organelor de control, așa cum reiese în fapt și din raportul de inspecție fiscală;

- serviciile au fost efectiv prestate, așa cum reiese din documentele puse la dispoziția organelor de control (situații de lucrări, Proces-verbal de recepție a lucrării cu F SRL, Proces-verbal încheiat ulterior controlului cu F;

- aceste servicii au fost sub contractate în scopul realizării obiectului contractului încheiat cu SC F SRL, contract despre care se menționează și în Raportul de inspecție fiscală așa cum rezultă și din Procesul-verbal încheiat ulterior controlului SC F SRL, tocmai în scopul informării și documentării organelor de control;

- legiuitorul nu condiționează dreptul de a beneficia de deducerea taxei pe valoare adăugată de faptul că aceste servicii s-au prestat și facturat ulterior facturării beneficiarului final. Dimpotriwa bugetul statului a încasat un TVA mai mare în luna decembrie de la X SRL, iar deducerea efectivă pentru achizițiile aferente s-a făcut mai tarziu facturării veniturilor, situație similară și în cazul impozitului pe profit;

- aplicând principiul neutralității taxei pe valoare adăugată, prin anularea dreptului de deducere a TVA-ului acestor facturi în mod practic bugetul statului colectează acest TVA de două ori, odată prin facturile înregistrate în deconturile firmelor care au prestat aceste servicii și a doua oară prin nedeductibilitatea acestui TVA în firma X SRL;

- organul de control și-a depășit competența în ceea ce privește interpretarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, aceste documente având un caracter tehnic care necesită cunoștințe de specialitate, nu numai contabile.

Pentru aceste motive petenta solicită a se constata lipsa de temeinicie a Raportului de inspecție fiscală nr. ... încheiat în data de 20.04.2017 și a Deciziei de impune nr. .../20.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, pe cale de consecință să se dispună anularea măsurilor stabilite prin acestea cu toate consecințele care decurg din acest fapt.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF, au consemnat următoarele:

Cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturilor de prestări servicii emise de SC D SRL, SC S SRL și SC E SRL.

În luna noiembrie 2013 SC X SRL înregistrează în contabilitate factura nr. .../14.11.2013, emisă de SC D SRL în suma totală de 40.066,56 lei și cu o TVA aferentă de ... lei.

Contravaloarea facturii reprezintă lucrări de prestări servicii instalații aferente lucrărilor contractate cu SC F SRL. SC X SRL înregistrează c/v facturii în contul 628 -prestari servicii terti suma de ... lei, fără a factura până la data controlului contravaloarea acestor lucrări de prestări servicii beneficiarului final, fapt care rezultă din datele și documentele justificative transmise de către SC F SRL, anexate la raportul de inspecție fiscală (situații de lucrări, facturi).

SC X SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de execuție lucrări C+M nr. .../09.01.2012, cu termen de execuție 10.03.2012, împreună cu două acte adiționale și situații de lucrări, anexate la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere condițiile legale prezentate anterior rezultă că SC X SRL, nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

1.2 În luna decembrie 2013 SC X SRL înregistrează în contabilitate factura nr. .../04.12.2013, emisă de SC 3 a S SRL în sumă totală de ... lei și cu o TVA aferentă de ... lei.

Contravaloarea facturii reprezintă lucrări de prestări servicii extindere hală aferente lucrărilor contractate cu SC F SRL. SC X SRL înregistrează c/v facturii în contul 628 -prestari servicii terti suma de ... lei, fără a factura până la data controlului contravaloarea acestor lucrări de prestări servicii beneficiarului final, fapt care rezultă din datele și documentele justificative transmise de către SC F SRL, anexate la raportul de inspecție fiscală (situații de lucrări, facturi).

Având în vedere condițiile legale prezentate anterior rezultă că SC X SRL, nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

1.3. În luna decembrie 2013 SC X SRL înregistrează în contabilitate factura nr. .../04.12.2013, emisă de SC E SRL în sumă totală de ... lei și cu o TVA aferentă de ... lei.

Contravaloarea facturii reprezintă lucrări de prestări servicii extindere hală aferente lucrărilor contractate cu SC F SRL. SC X SRL înregistrează c/v facturii în contul 628 -prestări servicii terti suma de ... lei, fără a factura până la data controlului contravaloarea acestor lucrări de prestări servicii beneficiarului final, fapt care rezultă din datele și documentele justificative transmise de către SC F SRL, anexate la raportul de inspecție fiscală (situații de lucrări, facturi).

Având în vedere condițiile legale prezentate anterior rezultă că SC X SRL, nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Referitor la realitatea datelor din Declarațiile 300 - privind taxa pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal teritorial.

În urma controlului efectuat s-a constatat că SC X SRL la data de 31.12.2011, conform evidenței contabile are înregistrat în balanța de verificare

în contul 4424 TVA de recuperat suma de ... lei. În fișa sintetică totală anexată, conform declarațiilor 300 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea are de recuperat o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei care se datorează depunerii la organul fiscal teritorial de deconturi de taxa pe valoarea adăugată cu date eronate.

În urma verificării concordanței datelor din jurnalele de cumpărării, jurnalele de vânzări, balanțe de verificare și declarațiile 300 - privind Taxa pe valoarea adăugată depuse la organul fiscal teritorial s-a constatat că în perioada verificată SC X SRL a depus la organul fiscal teritorial deconturi de taxa pe valoarea adăugată cu date eronate, fapt care a condus la declararea unei taxe pe valoarea adăugată de recuperat mai mare cu suma de ... lei.

Deoarece pentru bunurile achiziționate, nu s-a putut face dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că SC X SRL nu a respectat prevederile art.128 alin(4) lit.(a) și art. 145 alin (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Conform celor menționate, societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor prezentate anterior.

De asemenea s-a stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, aferentă declarărilor eronate prin decontul 300 - la organul fiscal teritorial.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., are sediul în ..., județul Timiș, fiind reprezentată de dl. AD, în calitate de asociat unic.

În fapt, societatea X SRL a fost supusă unei inspecții fiscale în perioada 01.03.2017 - 27.03.2017, perioada verificată fiind cuprinsă între 01.01.2011 - 30.11.2016.

Urmare a inspecției fiscale desfășurate, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, au fost stabilite în sarcina contribuabilului următoarele obligații de plată suplimentare, datorate bugetului general consolidat al statului:

Nr. crt.	Denumire impozit, taxa, contribuție / obligații fiscale accesorii	Perioada verificată/Perioada pentru care s-au calculat obligațiile fiscale accesorii		Baza stabilita suplimentar	impozit, taxa, contribuție stabilita suplimentar de plata
		De la data	Pana la		
0	1	2	3	4	5
1	Taxa pe valoarea adaugata	01/01/2012	30/11/2016	...	...
2	Impozitul pe profit	01/01/2011	31/12/2013	...	...
3	Impozitul pe profit	01/04/2016	30/09/2016	...	...
4	Impozit pe venitul microintreprinderilor	01/01/2014	31/03/2016	...	...
5	Impozit venituri dividen de persoane fizice	01/01/2012	30/11/2016	...	...
TOTAL					...

Prin contestația formulată petenta se îndreaptă împotriva constatărilor și măsurilor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA, impozit pe profit și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, înțelegând să conteste suma totală de ... lei, astfel:

nr. crt	Denumire obligație fiscală	Suma (lei)	Suma contestată
1	TVA	...	...
2	Impozit pe profit	...	...
3	Impozit pe dividende	...	...
4	TOTAL	...	...

Analizând în detaliu sumele contestate de petenta, se reține faptul că petenta contestă obligații de plată **în sumă totală de ... lei**, individualizate pe categorii de creanțe fiscale, respectiv:

- **impozit pe profit** stabilit suplimentar în sumă de **... lei** (parțial din suma totală de ... lei);
- **TVA** stabilit suplimentar în sumă de **... lei** (parțial din suma totală de ... lei);

- **impozit pe dividende** unde petenta înscrie eronat ca sumă contestată **0(zero) lei**, față de suma de ... lei (... lei - ... lei - ... lei).

În concluzie, având în vedere cele mai sus prezentate, urmare analizei contestației formulate și depuse de petentă, se reține faptul că din totalul sumei de ... lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, petenta înțelege **să nu conteste** următoarele obligații fiscale stabilite suplimentar, respectiv:

... lei - reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă perioadei 01.01.2012 - 30.11.2016;

... lei - reprezentand impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.01.2011 - 31.12.2013;

De asemenea, se reține că societatea X SRL a contestat parțial obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..../20.04.2017, în sumă de ... lei, respectiv:

... lei - reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar aferent perioadei 01.01.2012- 31.12.2013;

... lei - reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă perioadei 01.01.2012 - 30.11.2016;

... lei - reprezentând impozit pe venituri din dividende stabilit suplimentar aferent perioadei 01.01.2012 - 30.11.2016.

III.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În fapt, societatea X SRL a înregistrat în anul 2013 în evidența contabilă, respectiv în jurnalele de cumpărări aferente lunilor noiembrie și decembrie 2013 :

- Factura fiscală nr.../14.11.2013, în sumă totală de ... lei cu o TVA aferentă de ... lei, emisă de furnizorul SC D SRL;

- Factura fiscală nr. .../04.12.2013, în sumă totală de ... lei cu o TVA aferentă de ... lei, emisă de furnizorul SC 3A S SRL

- Factura fiscală nr. .../04.12.2013, în sumă totală de ... lei cu o TVA aferentă de ... lei, emisă de furnizorul SC E SRL.

Contravaloarea acestor facturii reprezintă lucrări de prestări servicii aferente lucrărilor contractate de petentă cu societatea Frigloglas România SRL.

Pentru facturile de la cei trei furnizori din lunile noiembrie și decembrie 2013, organele de inspecție fiscală consideră cheltuiala nedeductibilă la determinarea masei impozabile a profitului și nu acordată dreptul de deducere la

TVA aferent, motivat de faptul că societatea nu prezintă toate documentele justificative aferente acestor prestări de servicii.

Urmare a celor constatate organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea aferentă exercitiului financiar 2013 cu suma de ... lei, reieșind de la plată un impozit pe profit suplimentar aferent trim. 3 din anul 2016 în sumă de ... lei, de asemenea organele de inspecție fiscală neacordând nici dreptul de deducere la TVA în sumă de ... lei.

Prin contestatia formulată petenta afirmă că achizițiile de servicii din anul 2013 de la SC D SRL, SC 3A S SRL și SC E SRL au fost eronat încadrate la cheltuieli nedeductibile fiscal, contribuabilul menționând că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri și reprezintă lucrări de instalații sanitare, electrice și proiectare efectuate ca urmare a contractului încheiat de SC X SRL cu SC F SRL, ulterior facturării contravalorii lucrărilor de construcții-montaj prestate, așa cum rezultă din Procesul Verbal încheiat în data de 12.04.2017, încheiat ulterior controlului, cu beneficiarul SC F SRL.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.4 lit. f) și m) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, 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” ,

coroborate cu prevederile pct.44 și 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract 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 efectiva 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 ;”

De asemenea, art. 6, alin. 1 din Legea nr. 82/1991 privind legea contabilității, republicată cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate”.*

Totodată, în materia taxei pe valoare adăugată sunt aplicabile prevederile art. 134¹ alin.7, art. 145 alin 2 lit. a) și art. 158 alin. 1 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ART. 134¹ - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

ART. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 158 - Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156²-156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare."

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil, sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze efectuarea respectivelor servicii pe bază de documente probatorii, **legea enumerând:** situații de lucrări, **proces-verbale de recepție**, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor petentei.

De asemenea, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **sunt considerate efectuate**

la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, **la data acceptării acestora de către beneficiari.**

În acest sens, potrivit jurisprudenței naționale, se retine că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o fictiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

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

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romană inclusiv normele metodologice nu fixează o lista exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevazute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de

a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii* și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică *autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.*

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 73 alin. (1):

„ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documente anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

Societatea X SRL nu a prezentat în timpul controlului documente din care să reiasă că SC F SRL a recepționat lucrările efectuate în lunile noiembrie și decembrie 2013 la SC F SRL.

Ulterior controlului societatea X SRL a încheiat Procesul Verbal din data de 12.04.2017 prin care la pct. 2 din conținutul acestuia precizează societățile care au efectuat lucrări ca și subantreprenori ai petentei, respectiv SC D SRL - lucrări de instalații sanitare (instalații de stins incendiu cu sprinklere, hidranți, stație de pompare), SC 3A S SRL - lucrări de proiectare și documentație aferente proiectului și obținerea de autorizații și SC E SRL - lucrări de instalații electrice, iluminat, paratrasnet, iar beneficiarul F SRL confirmă faptul că "firmele menționate la pct.2 au efectuat lucrări pentru extinderea halei depozit și zonă de producție F ", însă fără a se menționa dacă aceste lucrări au fost finalizate și acceptate de către beneficiar.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.04.2017, se reține faptul că facturile emise de cei trei furnizori sunt datate în lunile noiembrie și decembrie 2013, dată după care societatea petentă nu mai facturează beneficiarului final F SRL prestările menționate.

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că serviciile au fost efectiv prestate, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă, fiind obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, concrete.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale antecitate, faptul că societatea X SRL nu a făcut dovada că SC F SRL a acceptat lucrările efectuate de cele trei societăți, total sau parțial privind cantitatea, calitatea ori prețurile serviciilor prestate, prin încheierea unui Proces verbal de recepție la finalizarea lucrărilor, urmează ca contestația formulată împotriva acestui capăt de cerere să fie respinsă ca neîntemeiată.

III.2. În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând diferența sold TVA de recuperat la data de 31.12.2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în urma verificării concordanței datelor din jurnalele de cumpărări, jurnalele de vânzări, balanțe de verificare și declarațiile 300 - privind taxa pe valoare adăugată depuse la organul fiscal teritorial au constatat că în perioada verificată, SC X SRL a depus la organul fiscal teritorial deconturi de taxa pe valoarea adăugată cu date eronate, fapt care a condus la declararea unei taxe pe valoarea adăugată de recuperat mai mare cu suma de ... lei.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că organul de inspecție fiscală a anulat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, sumă înscrisă în

raportul de inspecție fiscală, dar în urma unor calcule eronate, considerând că în realitate suma este de numai ... lei, deci cu ... lei mai mult.

În drept, OG nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 22 - Obligații fiscale. Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligatia de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

ART. 81 - Obligația de a depune declarații fiscale

1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta“

Se reține faptul că, suma de ... lei provine dintr-o regularizare care s-a făcut în martie 2012 pentru lunile noiembrie 2011 - februarie 2012. Această regularizare a fost necesară în urma procesului de inventariere când s-a constatat lipsa unor documente (facturi de achiziții), care ca urmare a faptului că au ajuns cu întârziere nu au mai fost cuprinse în decontul de TVA aferent lunilor noiembrie și decembrie 2011, dar au fost contabilizate în anul 2012 pentru a nu afecta soldurile bilanțiere. Astfel, valoarea totală a TVA - ului deductibil (respectiv a TVA-ului de rambursat) pentru lunile noiembrie și decembrie 2011 a fost mai mica în deconturile de TVA decât în evidența contabilă cu suma de ... lei.

Această diferență se evidențiază în decontul de TVA al lunii martie 2012, adică atunci când s-a constatat lipsa facturilor. Tot la decontul lunii martie s-a regularizat și o diferență de ... lei aferentă lunilor ianuarie 2012 și februarie 2012, astfel încât în decontul lunii martie s-a regularizat suma totală de ... lei.

Ca urmare a reanalizării constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. 109/20.04.2017, prin referatul motivat cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../20.06.2017, organele de inspecție fiscală au reconsiderat concluziile controlului și au reținut că: *„Cu privire la suma de ... lei, reprezentând diferență sold TVA de recuperat la data de 31.12.2011, dintr-o eroare de calcul a fost înscrisă în Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../20.04.2017, precum și în Decizia de impunere nr. .../20.04.2017.“*

În condițiile în care, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../20.06.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.06.2017, AJFP Hunedoara - AIF – a propus anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA, în considerarea

dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”

se va admite contestația formulată de petentă pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA, în conformitate art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de AJFP Hunedoara - AIF.

III.3. În ceea ce privește suma de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de AJFP Hunedoara, s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin contestația formulată și depusă, petenta deși contestă suma totală de ... lei, sumă care include și suma de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, atunci când individualizează aceasta categorie de creanță fiscală o trece cu valoarea 0(zero) lei, iar în contestație contribuabila omite să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept în susținerea acesteia, cu privire la fondul cauzei, prin care să combată prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu cele ale OANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

“ ART. 269 Forma și conținutul contestației

(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;

2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 269 din Codul de procedură fiscală -
Forma și conținutul contestației

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

ART. 276 Soluționarea contestației

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

.....
6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.

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;”

Din textele mai-sus citate se reține faptul că, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijina fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

III.4. În ceea ce privește contestația formulată de societatea X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../20.04.2017, emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr..../20.04.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit în sumă de ... lei;

TVA în sumă de ... lei.

- *respingerea ca nemotivată*, a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr..../20.04.2017, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- *admiterea* contestației depusă de societatea X S.R.L. pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../20.04.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală F-HD nr..../20.04.2017.

- prezenta decizie se comunică la:

- S.C. X S.R.L.;

- AJFP Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6.
din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,