

DECIZIA NR. 808/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.- în faliment
din mun. X, jud. X, înregistrată la D.G.R.F.P. X
sub nr. 13248/11.04.2019 și nr. 21154/12.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1743/11.04.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 13248/11.04.2019, cu privire la contestația formulată de S.C. **X S.R.L.**, CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2001, cu domiciliul fiscal în mun. X, b-dul Valea Cetății, nr. 33, bl. A40, sc. A, ap. 36, cam. 1, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1743/27.03.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.02.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/12.02.2019 și a Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. Y/15.02.2019 și **are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei accesorii aferente TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a confirmat sub semnătură primirea Deciziei de impunere nr. F-X/12.02.2019 și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/15.02.2019, respectiv datele de **13.02.2019** și **20.02.2019**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care a fost înregistrată contestația la A.J.F.P. X, respectiv **27.03.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin lichidator judiciar C SPRL și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin lichidator judiciar.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1743/27.03.2019, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/12.02.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/12.02.2019, solicitând anularea în totalitate a acesteia cu privire la TVA în sumă de X2 lei.

Totodată, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/15.02.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019, solicitând anularea acestora pentru suma totală de X3 lei, din care X4 lei dobânzi TVA și X5 lei penalități de nedeclarare TVA.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale

Societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere cu privire la obligațiile fiscale suplimentare în sumă de X2 lei reprezentând TVA, aducând în susținere următoarele argumente:

1. Referitor la precizarea organelor de control că administratorul special enumeră obiectivele cursului, fără însă a prezenta documente justificative care să dovedească participarea efectivă la cursurile care au făcut obiectul contractului nr. 01/27.03.2017 și că agentul economic nu a făcut dovada faptului că încheierea contractului nr. 01/2017 cu SC K SRL, concură la

realizarea de venituri taxabile

Reprezentantul societății menționează că în data de 30.01.2019 SC X SRL a depus la registratura autorității fiscale sub nr. 523, nota explicativă prin intermediul căreia a înaintat documentele justificative care au stat la baza facturilor primite de la furnizorul K SRL, respectiv contractul nr. 01/2017 precum și adevărul prin care se atestă participarea la cursuri de către d-na Anca D (persoana cu atribuții în activitățile de consultanță) și curricula după care au avut loc cursurile.

Petenta susține că obiectivele cursului au fost în principal următoarele:

- Dezvoltarea aptitudinilor manageriale pentru a aplica concepte analitice și instrumente de marketing în luarea de decizii pe linie de branding, de stabilire a prețurilor, de distribuție, și de promovare;
- Noțiuni cu privire la ofertă, cerere, comportamentul consumatorului, prețul de piață și de ieșire, costul, echilibrul de piață competitiv, situații de monopol de stabilire a prețurilor/discriminare/consecințe legale;
- Dezvoltarea abilităților de negociere în relația cu partenerii de afaceri și jucătorii din domeniul imobiliar;
- Însușirea noțiunilor de utilizare a instrumentelor de management și leadership la nivel micro în luarea deciziilor, inclusiv politici sofisticate de stabilire a prețurilor, prețuri de transfer, strategii pentru relațiile cu firmele concurente, strategiile de cooperare, luarea deciziilor în condiții de incertitudine și altele;
- Familiarizarea cu metodologii (matematice și statistice) cheie pentru lucrul cu datele: tehnici de estimare a unei variabile dintr-o alta în special prin aplicarea coeficienților de regresie, a curbelor de regresie, a ecuațiilor de regresie sau a liniilor de regresie și raportarea lor la date empirice;
- Tehnici de comunicare: dezvoltarea abilităților de comunicare pe cale orală și în scris (consolidarea abilităților personale în persuasiune, improvizație în conversație, exprimarea liberă și cu încredere în sine, manipularea).

În contestație se mai precizează faptul că, prin aceeași notă explicativă, administratorul special a adus la cunoștința echipei de inspecție fiscală faptul că SC X SRL este furnizor de servicii de consultanță, iar o parte importantă a veniturilor realizate în ultimii 6 ani este reprezentată de consultanță în afaceri pe domeniul imobiliar, realizând o cifră de afaceri din domeniul imobiliar în sumă totală de X6 lei (X7 lei în 2012, X8,47 lei în 2013, X9,86 lei în 2014, X10,65 lei în 2015 și X11,5 lei în 2017).

Petenta susține că, având în vedere caracterul activităților derulate de societate în domeniul consultanței în domeniul imobiliar, dată fiind dinamica acestui sector de activitate, s-a evidențiat nevoia de pregătire profesională a personalului, drept pentru care s-a hotărât formarea profesională în scopul dezvoltării și aprofundării cunoștințelor pe domeniul imobiliar, sens în care d-na D Anca Elena, care la acel moment era persoana responsabilă pentru activitatea de consultanță, a urmat cursul de perfecționare furnizat de K SRL.

2. În ceea ce privește precizarea organelor de control că în răspunsul la nota explicativă reprezentantul societății enumeră veniturile din consultanță din perioada 2012-2017, fără însă a face dovada că prestările de servicii de consultanță au fost facturate către agenți economici care activează în domeniul imobiliar

Societatea menționează că această sesizare nu ar fi fost relevantă nici în cazul în care s-ar fi realizat venituri în relație cu beneficiari care nu au ca domeniu de activitate sectorul imobiliar, deoarece aceasta nu este o condiție obligatorie în cadrul acestui gen de prestări de servicii. Aceasta susține că o societate poate presta servicii din domeniul imobiliar și unor beneficiari care nu activează în acest domeniu, beneficiari finali, care utilizează aceste servicii în interes propriu, și nu este obligatoriu să fie beneficiari care să utilizeze/refactureze mai departe aceste servicii în cadrul domeniului lor de activitate.

3. Cu privire la precizarea echipei de control că agentul economic nu a probat în fapt prestarea serviciilor de consultanță către SC T LTD, societatea susține că organele de control nu au luat în considerare toate documentele puse la dispoziție, respectiv contracte, facturi, rapoarte de activitate (timesheet) confirmate de beneficiar, corespondența cu clientul/beneficiarul, inclusiv traduceri autorizate, în baza cărora X SRL a realizat, înregistrat și declarat venituri impozabile, pentru care a plătit impozitele datorate în termenele legale.

I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/15.02.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019, emise în baza Deciziei de impunere F-X/12.02.2019, pe care o contestă, solicitând anularea acestora pentru suma totală de X3 lei, din care X4 lei dobânzi TVA și X5 lei penalități de nedeclarare TVA.

II.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.02.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de X2 lei, reprezentând TVA, perioada verificată fiind 01.10.2016- 31.12.2018.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/12.02.2019, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 05.02.2019- 08.02.2019. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Activități de consultanță pentru afaceri și management”, cod CAEN 7022, iar în perioada verificată a înregistrat venituri din prestarea de servicii de contabilitate și de consultanță și management.

În urma verificărilor efectuate, în baza prevederilor art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de X2 lei aferentă achiziției de servicii de formare profesională în domeniul imobiliar de la furnizorul SC K SRL, deoarece societatea nu a probat că serviciile au fost efectiv prestate și că au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019, A.J.F.P. X a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de X3 lei, din care X4 lei dobânzi și X5 lei penalități de nedeclarare.

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

III.1. Referitor la contestarea Deciziei de impunere F-X/12.02.2019 cu privire la TVA în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferentă achiziției de servicii de formare profesională în domeniul imobiliar, în condițiile în care documentele prezentate de petentă precum și argumentele și motivațiile nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de X2 lei aferentă achiziției de servicii de predare de cursuri de „Managementul companiilor din sectorul imobiliar” de la furnizorul SC K SRL.

Pentru prestările de servicii furnizate de SC K SRL, SC X SRL a prezentat următoarele documente:

- factura nr. 6/22.06.2017 în valoare de X12 lei, cu TVA aferentă în sumă de X13 lei, în care sunt înscrise „servicii conform contract nr. 01/2017”, emisă de SC K SRL către SC Z SRL (actuala SC X SRL);
- factura nr. 7/26.06.2017 în valoare de X12 lei, cu TVA aferentă în sumă de X13 lei, în care este înscris „Avans conform contract nr. 01/2017”;
- factura nr. 8/02.12.2017 în valoare de 0 lei, cu TVA aferentă în sumă de 0 lei, în care sunt înscrise „servicii conform contract nr. 01/2017” în sumă de X12 lei și storno avans în sumă de - X12 lei;
- Contractul nr. 01/27.03.2017, încheiat între K SRL în calitate de prestator și SC Z SRL (actuala SC X SRL), în calitate de beneficiar, având ca obiect „Prestarea de ... activități de predare de cursuri de managementul companiilor din sectorul imobiliar ..., în contextul activităților specifice derulate de beneficiar”. Conform prevederilor contractuale, cursurile se vor desfășura în perioada 01.07.2017- 30.06.2018.

În cuprinsul obiectului contractului sunt enumerate 3 module de curs și se face trimitere la anexa nr. 1 la contract, în care sunt enumerate 10 componente ale cursului intitulat „Managementul companiilor din sectorul imobiliar”. Conform anexei 2 la contract- „Lista cursanților participanți la sesiunea 2017-2018,, ca și participantă la curs a fost menționată doar d-na D Anca Elena.

Din consultarea informațiilor declarate în Revisal, organele de control au constatat că prestatorul SC K SRL, CUIX, nu a avut niciun angajat în perioada în care ar fi trebuit să se desfășoare cursul care a făcut obiectul contractului nr. 01/27.03.2017, încheiat cu SC Z SRL, în calitate de beneficiar.

Totodată, conform informațiilor din baza de date ANAF, organele de control constată că SC K SRL nu a avut în perioada 2017-2018 niciun furnizor care să aibă în obiectul de activitate consultanță în domeniul imobiliar, respectiv a declarat achiziții de la următoarele societăți:
În anul 2017:

– ...

În 2018:

– ...

D-na D Anca Elena CNP X, a fost angajată a petentei în perioada 01.03.2008-18.01.2018 cu funcția de „Director vânzări” și apoi în perioada 05.06.2018-01.02.2019 în funcția de „Contabil șef” cu timp parțial. Până la data de 02.04.2018 d-na Anca D a deținut funcția de administrator al SC X SRL.

Organul de soluționare reține că în perioada 18.01.2018-05.06.2018 când s-ar fi desfășurat a doua jumătate a cursului, d-na nu mai era angajată a societății verificate, ci a deținut funcția de „Expert contabil” cu normă întreagă la SC Z CONSULTANȚĂ ÎN CONTABILITATE SRL CUIX.

Atât cu prilejul inspecției fiscale cât și în susținerea contestației petenta afirmă că SC X SRL este furnizor de servicii de consultanță, iar o parte importantă a veniturilor realizate în ultimii 6 ani este reprezentată de consultanță în afaceri pe domeniul imobiliar, realizând o cifră de afaceri din domeniul imobiliar în sumă totală de X6 lei (X7 lei în 2012, X8,47 lei în 2013, X9,86 lei în 2014, X10,65 lei în 2015 și X11,5 lei în 2017).

Referitor la această susținere, fără a se analiza natura lor, se reține că aceste venituri au fost înregistrate fie înainte de încheierea contractului nr. 1/2017 cu SC K SRL, fie în timp ce cursul de management ce face obiectul contractului menționat era în derulare, drept urmare achiziția de servicii de școlarizare nu putea concura la realizarea acestora.

Astfel, referitor la cele precizate de petentă se reține că participarea d-nei D Anca la cursul de formare profesională în sem II 2017 și sem. I 2018 nu putea concura la realizarea de venituri în anii 2012-2015. Totodată, referitor la veniturile obținute de petentă din servicii de consultanță în afaceri în domeniul imobiliar în anul 2017 (de X11 lei), din documentele la dosar se rețin următoarele:

- contractele de prestări servicii nr. 00047/09.10.2017 și nr. 00048/ 01.11.2017, încheiate între SC X SRL, în calitate de consultant și SC T LTD, cu sediul social în Belize, Belize City, New Road nr. 5/7, având adresa de corespondență în Bulgaria, Sofia, Complex Rezidențial „Hajda Dimitar”, bloc 104, birou 12, în calitate de Client au avut ca obiect „Prestarea de servicii de întocmire de

studii de piață cu privire la zone forestiere din Republica SRPSKA (Ceha) și din România”, respectiv „Prestarea de servicii de întocmire de studii de piață cu privire la centre de afaceri din zona Botoșani, Focșani, Oradea, Târgu Mureș, România” iar veniturile din acest contract au fost înregistrate în cont 704 (potrivit fișei de cont atașată la raportul de inspecție fiscală) în luna noiembrie 2017, respectiv decembrie 2017, data la care cursurile de management achiziționate de la SC K SRL (contract nr. 1/2017), erau în desfășurare (perioada de desfășurare a acestora, conform contractului fiind „01.07.2017-30.06.2018”).

De asemenea, se constată că petenta nu a mai indicat pentru anul 2018 venituri care să fi încorporat cunoștințele dobândite de d-na D Anca Elena ca urmare a participării la cursul „Managementul companiilor din sectorul imobiliar”, iar aceasta a deținut în perioada 05.06.2018-01.02.2019 funcția de „Contabil șef”, cu timp parțial, la SC X SRL, astfel că nici ulterior datei de finalizare a cursului (30.06.2018), achiziția de servicii nu a participat la realizarea de operațiuni taxabile de către petentă.

Mai mult decât atât, reprezentantul legal al agentului economic a prezentat fișa de cont 4111, pentru clientul SC T LTD, pentru perioada 01.01.2017-30.11.2018, din care rezultă valoarea totală a tranzacțiilor în sumă de X14 lei, din care TVA neexigibilă în sumă de X15 lei, suma neîncasată până la data raportului de inspecție.

Referitor la afirmația organelor de control că agentul economic nu a probat în fapt prestarea serviciilor de consultanță către SC T LTD, prezentând doar fișe de cont pentru acest client, petenta precizează că a pus la dispoziția acestora „*contracte, facturi, rapoarte de activitate (timesheet) confirmate de beneficiar, corespondența cu clientul/beneficiarul, inclusiv traduceri autorizate, în baza cărora X SRL a realizat, înregistrat și declarat venituri impozabile*”, dar toate aceste documente sunt anterioare datei de finalizare a cursului.

- Din niciun document anexat la dosar nu reiese prestare efectivă a serviciilor de școlarizare în beneficiul SC X SRL: cine a prestat serviciile de școlarizare (lectorii/prestatorul în fapt al serviciilor), locul unde s-au desfășurat cursurile, locul unde au fost susținute examenele, participarea efectivă a d-nei D Anca Elena la cursuri și la examenul final, nu a fost prezentat certificatul de absolvire care conform contractului trebuia întocmit în maxim 60 de zile de examenul final. Se reține că documentul denumit de petentă „Adeverință”, prezentat la control (în care începutul și sfârșitul sunt completate în limba engleză, iar conținutul, respectiv modulele/componentele cursului sunt completate în limba română), nu poate înlocui Certificatul de absolvire, care se eliberează doar „*pentru fiecare cursant care a promovat examenul final*”.

Organul de soluționare reține că în practică, atunci când societățile realizează pregătirea personalului pe cheltuiala proprie, acestea încheie cu salariatul un act adițional la contractul de muncă, prin care salariatul se angajează să lucreze în companie, după finalizarea cursurilor, o perioadă de timp, în caz contrar urmând să suporte costurile angajate de societate cu pregătirea profesională. Salariatul este ținut să suporte contravaloarea cursurilor și în cazul în care, din vina sa, nu promovează examenul la finalizarea școlarizării. În speță, având în vedere costul școlarizării, de peste X7 euro, după încetarea contractului de muncă și modificarea administratorului societății, SC X SRL ar fi trebuit să recupereze de la d-na D Anca contravaloarea cursului la care susține că a participat aceasta.

În speță se reține că prevederile Legii 53/2003/R privind Codul muncii, TITLUL VI-Formarea profesională, CAPITOLUL I-Dispoziții generale, dispun că:

„art. 197

(1) *În cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta.*

(2) *Pe perioada participării la cursurile sau stagiile de formare profesională conform alin. (1), salariatul va beneficia, pe toată durata formării profesionale, de toate drepturile salariale deținute.*

(3) *Pe perioada participării la cursurile sau stagiile de formare profesională conform alin. (1), salariatul beneficiază de vechime la acel loc de muncă, această perioadă fiind considerată stagiul de cotizare în sistemul asigurărilor sociale de stat.*

art. 198

(1) Salariații care au beneficiat de un curs sau un stagiu de formare profesională, în condițiile art. 197 alin. (1), nu pot avea inițiativa încetării contractului individual de muncă pentru o perioadă stabilită prin act adițional.

(2) Durata obligației salariatului de a presta muncă în favoarea angajatorului care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, precum și orice alte aspecte în legătură cu obligațiile salariatului, ulterioare formării profesionale, se stabilesc prin act adițional la contractul individual de muncă.

(3) Nerespectarea de către salariat a dispoziției prevăzute la alin. (1) determină obligarea acestuia la suportarea tuturor cheltuielilor ocazionate de pregătirea sa profesională, proporțional cu perioada nelucrată din perioada stabilită conform actului adițional la contractul individual de muncă.”

Față de susținerile contestatoarei cu privire la modul în care organele de inspecție au interpretat starea de fapt fiscală și au utilizat informațiile și documentele puse la dispoziție, se reține că în conformitate cu prevederile art. 5, art. 6 și ale art. 7 din legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocate de petentă:

„art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii...”

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în acest scop trebuind să-și exercite dreptul de apreciere și rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Organul de soluționare reține că în actul administrativ-fiscal întocmit ca urmare a inspecției fiscale, organele de control fac referire la informațiile și documentele prezentate de petentă iar aceasta nu indică ce „informații și documente relevante” nu ar fi utilizat sau examinat inspectorii fiscali în determinarea situației de fapt fiscale.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

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).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA pentru achiziții 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 ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile efectuate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul

operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile respective.

În speță se reține că, susținerea petentei că d-na Anca D este persoana cu atribuții în activitățile de consultanță, nu demonstrează că aceasta ar fi parcurs modulele de curs înscrise în anexa la contract și că ar fi utilizat în activitatea desfășurată pentru SC X SRL cunoștințe acumulate ca urmare a școlarizării în speță, acest fapt trebuind a fi probat prin corelarea informațiilor înscrise în documentele prezentate de petentă.

De asemenea, așa cum am arătat anterior, se reține că petenta nu a indicat pentru perioada ulterioară finalizării cursului, venituri care să fi încorporat cunoștințele dobândite de d-na D Anca Elena ca urmare a participării la cursul „Managementul companiilor din sectorul imobiliar”, iar aceasta a deținut în perioada 05.06.2018- 01.02.2019 funcția de „Contabil șef”, cu timp parțial, la SC X SRL, astfel că nu s-a demonstrat că achiziția de servicii de pregătire profesională a participat la realizarea de operațiuni taxabile de către petentă.

Organul de soluționare a contestației reține că simplul fapt că societatea deține un contract și o factură nu constituie și o prezumție a realității prestării sau a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere, societatea trebuind să probeze cu certitudine că cerințele de fond pentru deducerea taxei au fost îndeplinite. Ori din analiza documentelor la dosar se constată că tocmai îndeplinirea acestor cerințe de fond nu au fost probate de către petentă.

În acest sens sunt și considerentele CJUE din Hotărârea dată în Cauza C-159/17 (pct. 35) în care poziția Curții este că „Situția nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.”, și că „Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă”.

Date fiind cele anterior prezentate, în conformitate cu prevederile art. 73, alin. (1) și ale art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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.”

cele afirmate de petentă în susținerea contestației cu privire la fondul achizițiilor nu pot fi reținute de către organul de soluționare, nefiind susținute cu documente.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a probat că achiziția care face obiectul contractului nr. 1/27.03.2017, respectiv „Cursuri de managementul companiilor din sectorul imobiliar” este destinată realizării de operațiuni taxabile, în mod legal organele de control nu au acordat SC X SRL drept de deducere pentru TVA în sumă de X2 lei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 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;" urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/12.02.2019, pentru TVA în sumă de X2 lei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. 1396/15.02.2019, emise de A.J.F.P. X, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de X3 lei, aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.02.2019

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/12.02.2019 s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale stabilite suplimentar.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/12.02.2019, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de X2 lei, reprezentând TVA.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/15.02.2019, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **X3 lei**, din care X4 lei dobânzi TVA și X5 lei penalități de nedeclarare TVA, iar conform anexelor la Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Y/15.02.2019, se constată că suma de **X3 lei** o reprezintă accesorii calculate pentru TVA în sumă de X2 lei, individualizată în Decizia de impunere nr. F-X/12.02.2019, începând cu data la care aceasta a devenit scadentă și până la data deschiderii procedurii simplificate de faliment față de S.C. X S.R.L., respectiv până la 28.11.2018.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 13248/11.04.2019 societatea solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019 pentru suma totală de X3 lei, din care X4 lei dobânzi TVA și X5 lei penalități de nedeclarare, care au fost calculate în baza Deciziei de impunere F-X/12.02.2019.

În drept, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

art. 174 Dobânzi

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

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective iar penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Organul de soluționare reține că prin contestație societatea nu aduce argumente prin care să combată modul de calcul al accesoriilor sub aspectul bazei de calcul a acestora, cotelor de accesorii aplicate și numărului de zile întârziere.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie de soluționare, contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/12.02.2019 a fost respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în sumă totală de X2 lei, drept urmare, în conformitate cu principiul de drept "accessorium sequitur principale" după care au fost calculate, accesoriile aferente acestei obligații vor urma același tratament ca și obligația fiscală principală.

Prin urmare, aferent TVA în sumă de X2 lei stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/12.02.2019, în virtutea principiului general de drept "*accessorium sequitur principale*", în mod legal organul de administrare, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **X3 lei**, din care **X4 lei dobânzi TVA și X5 lei penalități de nedeclarare aferente TVA**, drept pentru care, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/15.02.2019, și a Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019 cu privire la aceste accesorii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), (3) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. 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. F-X/12.02.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/12.02.2019 de către A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, **pentru suma totală de X2 lei reprezentând TVA.**

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. Y/15.02.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de X4 lei reprezentând dobânzi TVA.**

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. Y/15.02.2019, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de X5 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.