



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



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

D E C I Z I A nr. 1680 / 503 / 27.10.2015

privind soluționarea contestației depusă de SC X SA din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015, asupra contestației depusă de SC X SA, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dna. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. ... / ...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr....-... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... /...2015, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – TVA;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei SC X SA din ... și semnătura dnei. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr....-... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost comunicată în data de 23.07.2015 (potrivit semnăturii persoanei împuternicite și a ștampilei societății de pe adresa de transmitere a Deciziei de impunere), iar contestația a fost înregistrată la AJFP ..., sub nr. ... / ...2015.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze contestația.

I. Prin contestația formulată, SC X SA din ..., susține următoarele:

Petenta menționează că SC A...D... P... SRL a emis facturi fiscale cu TVA, având la baza un contract de prestări servicii, cu respectarea prevederilor Codului Fiscal, procedând la înregistrarea acestora în contabilitate în conformitate cu normele fiscale în vigoare, înregistrând TVA-ul aferent facturilor ca TVA deductibil și achitând furnizorului SC A...D... P... SRL întreaga sumă.

Petenta susține că în contrapartida operațiunilor financiar contabile efectuate, furnizorul SC A...D... P... SRL a înregistrat venituri și a colectat TVA-ul aferent acestora, și în atare condiții petenta consideră că societatea a procedat în mod legal prin deducerea TVA-ului aferent facturilor emise.

Petenta arată că imputarea sumei de ... lei ca obligație fiscală suplimentară vizează în fapt obligarea societății de-a achita încă odată TVA-ul aferent facturilor emise de către SC A...D... P... SRL, impozit indirect pe care statul român l-a mai încasat încă odată în urma colectării acestuia de către furnizor.

De asemenea, referitor la dobânzi și penalități care au fost stabilite prin actul de control, petenta susține că urmează același regim ca și cel al sumelor asupra cărora au fost calculate, deoarece întotdeauna regimul de drept aplicabil unui debit principal este același și pentru unul accesoriu. Astfel, petenta susține că, în măsura în care contestația va fi admisă cu privire la sumele reprezentând TVA se impune a se admite contestația și cu privire la accesoriile derivate din aceasta.

În consecință, petenta solicită admiterea contestației, anularea în parte a deciziei de impunere ... - din data ...2015, emisă de DGRFP Timișoara.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii au emis Decizia de impunere nr....-... ..2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr....-... ..2015.

Ținând cont de faptul că petenta contestă doar TVA-ul în suma de ... lei, cu accesoriile aferente, reținem doar aspectele sesizate de organele de inspecție fiscală referitor la aceste puncte, astfel:

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că între SC X SA ... în calitate de beneficiar și SC A...D... P... SRL, ..., CUI ..., în calitate de administrator, s-a încheiat contractul de administrare din 06.12.2006, cu termen de expirare 19.05.2014.

Contractul s-a derulat până la 20.11.2012, data la care, în conformitate PV al Adunării generale a acționarilor, se stabilește încetarea mandatului vechiului administrator, și numirea unui nou administrator, în persoana dnei. X.

În conformitate cu hotărârea Adunării generale a acționarilor cu unanimitatea voturilor exprimate, de către acționarii prezenți, reprezentând ...% din acțiunile societății, se stabilește:

“acordarea unei remunerații de încetare a mandatului reprezentând echivalentul sumei de ... Euro, plus TVA, cu decontare integrală către SC A...D... P... SRL până la termenul de opt luni de la adoptare hotărârii AGOA”, respectiv luna iulie 2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu data de 11.12.2012 și până la data inspecției, administrarea SC X SA ... a fost asigurată de către dna. X, așa cum rezultă și din certificatul constatator emis de ORC

SC A...D... P... SRL a facturat: *“remunerația de încetarea a mandatului”* în perioada 3.12.2012 - 01.08.2013, și anume după încetarea mandatului vechiului administrator (SC A...D... P... SRL), într-un număr de 9 facturi, în sumă de ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat că suma de ... lei a fost facturată în baza actului adițional nr.../ ...2010 la contractul de administrare din 06.12.2006, art.1.1: *“În cazul revocării mandatului înainte de expirarea termenului, societatea va plăti contravaloarea remunerației lunare pentru perioadă rămasă până la încetarea mandatului”*.

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că suma respectivă reprezintă în fapt *“daune interese”* datorate de către SC X SA vechiului administrator, respectiv SC A...D... P... SRL, pentru nerespectarea contractului.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).”*

În contextul celor prezentate, rezultă că facturarea operațiunii de obținere a unor daune interese rezultate din clauzele contractuale nu constituie o livrare

de bunuri sau prestare de servicii și prin urmare nu intra în sfera de aplicare a TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei, în baza prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei (din care petenta contestă doar TVA în sumă de ... lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

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

SC X SA are sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., având C.I.F. ..., fiind înregistrată la ORC ... sub nr. ..., și este reprezentată prin dna. X, în calitate de administrator.

Perioada supusă verificării: 01.01.2012 - 31.12.2014

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei – TVA;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

III.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA, cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă sumele achitate cu titlu de remunerație de încetarea a mandatului intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care acestea sume nu reprezintă, în fapt, remunerarea unei livrări sau prestări de servicii din partea societății furnizoare, ci reprezintă contravaloarea remunerației lunare pentru perioadă rămasă până la încetarea mandatului, de natura unor daune-interese neimpozabile, urmare a revocării mandatului înainte de expirarea termenului din contractul de administrare.

În fapt, între SC X SA din ..., în calitate de beneficiar și SC A...D... P... SRL din ..., în calitate de administrator, s-a încheiat contractul de administrare din 06.12.2006.

Acesta a fost modificat prin actul adițional nr.1/19.05.2010, care la art.1 precizează:

“Art.1 - Articolul 2.3 se modifică și va avea următoarea formulare:

Durata Contractului, și deci mandatul acordat Administratorului, este începere de la 19.05.2010, până în data de 19.05.2014”.

Contractul s-a derulat până la 20.11.2012, data la care, în conformitate cu Procesul Verbal încheiat ca urmare a Adunării Generale Ordinare a Acționarilor, se stabilește încetarea mandatului vechiului administrator și numirea unui nou administrator, în persoana dnei. X, iar în conformitate cu hotărârea Adunării Generale Ordinare a Acționarilor, se stabilește: *“acordarea unei remunerații de încetare a mandatului reprezentând echivalentul sumei de ... Euro, plus TVA, cu decontare integrală către SC A...D... P... SRL până la termenul de opt luni de la adoptare hotărârii AGOA”*, respectiv luna iulie 2013.

Trebuie reținut și aspectul că începând cu data de 11.12.2012 și până la data formulării contestației, administrarea SC X SA ... a fost asigurată de către dna. X.

SC A...D... P... SRL din ... a facturat către SC X SA din ...:

“Remunerația de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor din 20.11.2012”, după încetarea mandatului vechiului administrator, în perioada 3.12.2012 - 01.08.2013, într-un număr de 9 facturi, în sumă totală de ... lei din care:

- baza impozabilă lei;

-TVA..... lei,

astfel:

- factura nr. .../ ...2012 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, cu mențiunea:

„ Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării Generale a acționarilor din 20.11.2012

(... euro + tva)

1 euro =4,5059 lei” ;

- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, cu mențiunea:

„ Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării Generale a acționarilor din 20.11.2012

(... euro + tva)

1 euro =4,4251 lei

TVA LA ÎNCASARE 24%” ;

- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, cu mențiunea:

„ Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării Generale a acționarilor din 20.11.2012

(... euro + tva)

1 euro =4,3771 lei

- TVA LA ÎNCASARE 24%*” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro =4,3698 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro =4,4179 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro =4,4237 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro =4,3794 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro = 4,4588 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” ;
- factura nr. .../ ...2013 în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei,
cu mențiunea:
„ *Remunerație de încetarea a mandatului conform hotărârii Adunării
Generale a acționarilor din 20.11.2012*
(... euro + tva)
1 euro =4,4048 lei
TVA LA ÎNCASARE 24%” .

Trebuie reținut aspectul că începând cu data de 11.12.2012 (și la data formulării contestației), administrarea SC X SA ... a fost asigurată de către dna. X.

În aceste condiții, facturarea unor renumerații de încetare a mandatului de administrare pentru vechiul administrator, nu pot fi considerate renumerații pentru prestarea unor servicii de administrare, sumele respective fiind de fapt de natura unor *“daune interese, penalitate sau orice alte sume”* pentru nerespectarea duratei contractului de administrare din 06.12.2006, așa cum a fost stabilită prin actul adițional nr.1/19.05.2010, respectiv până la data de 19.05.2014.

Ori, întrucât înainte de expirarea contractului (19.05.2014), respectiv la data de 10.11.2012, în conformitate cu Procesul Verbal încheiat ca urmare a Adunării Generale Ordinare a Acționarilor, se stabilește încetarea mandatului vechiului administrator, iar în conformitate cu hotărârea Adunării Generale Ordinare a Acționarilor, se stabilește: *“acordarea unei remunerații de încetare a mandatului reprezentând echivalentul sumei de ... Euro, plus TVA, cu decontare integrală către SC A...D... P... SRL până la termenul de opt luni de la adoptare hotărârii AGOA”*, această sumă nu poate fi considerată ca și contravaloarea unei prestări de servicii, ci reprezintă o sumă pentru încetarea mandatului, în condițiile nerespectării duratei contractului de administrare.

În drept, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din LG nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, arată că:

“Art.145 – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art.146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Cauza își găsește soluționarea în prevederile art.126 alin.(1), art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ Art.126 - (1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

"Art. 137. - (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;
[...]

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate [...]".

Din punct de vedere al doctrinei juridice, prin daune-interese se înțeleg despăgubirile în bani pe care debitorul este îndatorat să le achite creditorului, în scopul acoperirii prejudiciului suferit de acesta ca urmare a neexecutării ori executării necorespunzătoare culpabile a obligațiilor contractuale asumate de debitor.

Ele sunt clasificate în daune-interese compensatorii, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin neexecutarea totală sau parțială ori necorespunzătoare a obligațiilor de către debitor și în daune-interese moratorii, menite să acopere prejudiciul suferit de creditor prin executarea cu întârziere a obligațiilor de către debitor. Fiind menite să acopere recuperarea integrală a prejudiciului, daunele-interese se compun atât din echivalentul pierderii efective suferite de creditor (*damnum emergens*), cât și din echivalentul beneficiului nerealizat (*lucrum cessans*).

Din punct de vedere al TVA, daunele-interese și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale sunt excluse din baza de impozitare numai dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și numai dacă nu reprezintă, în fapt, contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, după cum se prevede cu claritate la art.137 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal, astfel că excluderea renumerațiilor din baza impozabilă a TVA a fost rezultatul unei corecte analize de către organele de inspecție fiscală a modului de derulare a contractului de administrare și a circumstanțelor care au stat la baza acordării de renumerații de încetare a mandatului.

Astfel, pretenția contestatoarei că SC A...D... P... SRL a emis facturi fiscale cu TVA, având la baza un contract de prestări servicii, cu respectarea prevederilor Codului Fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât trebuie identificate toate circumstanțelor edificatoare ale

tranzacției în speță, organele fiscale nefiind ținute responsabile de calificarea juridică dată de părți sumelor acordate cu titlu de remunerații de încetare a mandatului.

Astfel, chiar dacă părțile contractului și-au construit o situație juridică, aceasta are efecte în ce privește obligațiile fiecăreia dintre ele nu și în raport cu statul, normele prevăzute de cadrul fiscal fiind de drept public, organele fiscale, în mod legal, au apreciat în concret contractul având în vedere relevanța stărilor fiscale.

În cauză, este incident și faptul că prin Codul fiscal se consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță, o astfel de analiză detaliată a contractului de administrare, a fost efectuată de către organele de inspecție fiscală, acestea considerând, în mod corect, că doar sumele acordate cu titlu de remunerații de încetare a mandatului nu reprezintă în fapt, contravaloarea serviciilor prestate, ci sunt de natura unor daune-interese sau a unor alte sume pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, sume care sunt excluse din baza de impozitare a TVA.

Referitor la susținerea petentei că:

- *în contrapartida operațiunilor financiar contabile efectuate, furnizorul SC A...D... P... SRL a înregistrat venituri și a colectat TVA-ul aferent acestora, și în atare condiții petenta consideră că societatea a procedat în mod legal prin deducerea TVA-ului aferent facturilor emise;*

- *imputarea sumei de ... lei ca obligație fiscală suplimentară vizează în fapt obligarea societății de-a achita încă odată TVA-ul aferent facturilor emise de către SC A...D... P... SRL, impozit indirect pe care statul român l-a mai încasat încă odată în urma colectării acestuia de către furnizor,*

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât trebuie reținut că TVA colectată este datorată bugetului de stat pentru încasări din vânzări de bunuri și servicii, iar TVA deductibilă se recuperează de la bugetul statului din plățile pentru prețul de achiziționare a bunurilor și serviciilor destinate a fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA.

De asemenea trebuie reținut și aspectul că și în condițiile ipotetice în care operațiunea ar fi intrat în sfera de aplicare a TVA, plata la bugetul statului a TVA colectată de către furnizor nu are drept consecință directă de acordare a dreptului de deducere a TVA deductibilă și rambursare a TVA pentru cel care face achiziția bunurilor și serviciilor, pentru care este necesară îndeplinirea condițiilor legale prevăzute de Codul Fiscal și anume, ca TVA să fie aferentă

achizițiilor serviciilor care au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere a TVA,

Mai mult, chiar în situația în care societatea prezintă facturi completate cu toate datele prevăzute de formular, aceasta nu reprezintă singura condiție pentru a considera TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu serviciile respective, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, contestatara nu a justificat cu documente efectuarea unor servicii în contrapartida acestor renumerații de încetare a mandatului.

Ori justificarea deductibilității TVA aferentă achiziției de servicii se realizează în baza contractului de prestări servicii, a facturilor emise în baza acestuia, care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei operațiuni.

De asemenea trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

În conformitate cu prevederile art.64 - 65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

“ART. 64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65 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.

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

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția 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.”

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

“Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.”,

coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

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”.

În baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

„ART.4 (1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea

acestora.”, s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art.1 prevede:

“ART.1(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa) care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

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

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

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

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.

De asemenea trebuie menționat faptul că petenta, nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație nu a prezentat în susținere alte documente justificative, care să fie în măsură să combată și să schimbe constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se întemeiază”, coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

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

Așadar, întrucât contestația nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată integral constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, aceasta reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În consecință în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

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

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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 formulată de SC X SA din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA.

III.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, poate analiza pe fond contestația, în condițiile în care petenta invocă doar faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fără a nu prezenta motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a diferenței de TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei (din care petenta contestă doar TVA în sumă de ... lei), în conformitate cu prevederile art.119, 120 și 120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au calculat accesorii fiscale în sumă totală de ... lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Petenta susține, referitor la dobânzile și penalitățile care au fost stabilite prin actul de control, că urmează același regim ca și cel al sumelor asupra cărora au fost calculate, deoarece întotdeauna regimul de drept aplicabil unui debit principal este același și pentru unul accesoriu.

Astfel, petenta susține că, în măsura în care contestația va fi admisă cu privire la sumele reprezentând TVA se impune a se admite contestația și cu privire la accesoriile derivate din aceasta.

În concluzie, prin contestația formulată, SC X SA invocă doar faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fără a preciza cuantumul accesorilor contestate, fără a invocă niciun fel motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriiile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota de aplicată.

În speță nu se poate reține în favoarea petentei faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât la pct. III.1 s-a respins, ca neîntemeiată, contestația formulată de SC X SA din ..., pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA.

În consecință, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriiile aferente TVA.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”,

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că: *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la*

motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

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

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;

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

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.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatoarei.

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

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente 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, reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula

contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;

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

contestația formulată de SC X SA va fi respinsă ca nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr. 2906/ 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. 37224 / 26.10.2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SA din ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar.

2. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de SC X SA din ... împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în baza raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
... lei – penalități de întârziere aferente TVA

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA din ...;
- A.J.F.P. Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...