



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



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

**DECIZIA nr. 173/2014
privind soluționarea contestației depusă de
Societatea .X. S.A.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr.907994/30.12.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.907994/30.12.2013 asupra contestației formulată de Societatea .X. S.A. cu sediul în Localitatea .X., Calea .X., nr..X., corp .X., biroul nr..X., Jud. .X., C.U.I. .X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013 emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru **suma totală de .X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - TVA.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia nr..X./2013 și Dispoziția privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013 au fost comunicate societății în data de .X./2013,

potrivit confirmării de primire din data de .X./2013, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Județeană a Finanțelor Publice .X. în data de .X./2013, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația în original aflată la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată, Societatea .X. S.A. a solicitat anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, susținând următoarele:

Societatea .X. S.A. este societate agricolă înregistrată în Registrul Agricol de pe lângă Judecătoria .X. și are ca obiect principal de activitate “0111 - Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”.

Societatea .X. S.A. face parte din divizia de agricultură a grupului .X. prezentă în România și denumită generic .X., principalele companii ale grupului fiind: S.C. .X. S.R.L. (denumită ulterior S.C. .X. S.R.L.), .X., .X., .X., .X., .X. și .X..

Cea mai mare parte a lucrărilor agricole de care S.C. .X. S.A. are nevoie pentru desfășurarea activității sunt prestate de S.C. .X. S.R.L. în baza Contractului de prestări servicii nr. .X./2008 al cărui obiect îl reprezintă furnizarea de servicii de semănare, recoltare și activități adiacente.

Începând cu data de .X./2013, societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2012 având ca perioadă verificată 01.09.2012 - 31.12.2012 și verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009 - 31.12.2012.

1. Referitor la costurile înregistrate în baza facturilor de la S.C. .X. S.R.L. (denumită ulterior S.C. .X. S.R.L.), Societatea .X. S.A. susține că suma de .X. lei a fost facturată de către S.C. .X. S.R.L. reprezentând “servicii agricole” și “servicii structurale” conform Contractelor de prestări servicii nr. .X./2008 și nr.

.X./2013, iar suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., înregistrate în perioada septembrie 2012 – decembrie 2012.

Referitor la justificarea necesitatii prestarilor servicii structurale, contestatara susține că nu deține suficiente resurse tehnice, materiale și umane pentru a desfășura activitățile agricole, astfel încât a decis contractarea de servicii agricole de la S.C. .X. S.R.L. în scopul executării lucrărilor agricole și asigurării tuturor elementelor necesare desfășurării activității, încheindu-se în acest sens contractul de prestări servicii nr. .X./2008 având ca obiect furnizarea de servicii de semănare, recoltare și activități adiacente, respectiv planificarea activității, asistență în selectarea culturilor, centralizarea informațiilor.

Având în vedere că S.C. .X. S.R.L. prestează și anumite servicii adiacente, contestatara susține că părțile au decis ca acestea să nu fie incluse direct în prețul serviciilor, astfel că a dedus cheltuielile accesorii pentru perioada septembrie – decembrie 2012 și TVA aferenta din facturile de costuri structurale emise de S.C. .X. S.R.L..

Contestatara susține că aceste cheltuieli cu serviciile structurale au fost recuperate de către S.C. .X. S.R.L. prin intermediul unor facturi emise distinct fata de cele emise pentru prestări de servicii agricole, mod de facturare ce delimitează cât mai eficient veniturile din prestări de servicii agricole de cele obținute din refacturarea cheltuielilor accesorii astfel că, nu se modifica cu nimic tratamentul TVA aferent facturilor de costuri structurale, așa cum nici tratamentul fiscal al cheltuielilor nu s-ar fi modificat dacă acestea ar fi fost efectuate în baza unui contract încheiat separat pentru cheltuielile accesorii.

Societatea menționează că facturile emise de S.C. .X. S.R.L. sunt pentru cheltuieli accesorii serviciilor agricole prestate, iar în baza prevederilor pct.18 alin.(8) din Normele metodologice pentru aplicarea art.137 alin. (2) lit. b) și art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ele nu trebuie privite distinct ci, ca parte a livrării/prestării de care sunt legate și trebuie să urmeze același tratament din punct de vedere al TVA.

De asemenea, societatea consideră că nu se poate pune la îndoială faptul că serviciile agricole prestate de către S.C. .X. S.R.L. au fost achiziționate de către Societatea .X. S.A. în folosul operațiunilor taxabile deoarece societatea are ca obiect principal de activitate „0111 - *Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*”.

În concluzie, Societatea .X. S.A. susține că trebuie să i se acorde dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor accesorii serviciilor agricole deoarece aceste cheltuieli sunt parte integrantă a serviciilor achiziționate și trebuie să fie tratate identic din punct de vedere al deductibilității la calculul profitului impozabil.

2. Referitor la costurile în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, reprezentând “prestări servicii conform contract” – contabilitate, financiar, control și audit, resurse umane, Societatea .X. S.A. susține că fiecare factură emisă de S.C. .X. S.R.L. are anexat un raport privat privind serviciile prestate, semnat de către reprezentanții legali ai ambelor companii care atesta faptul că serviciile au fost prestate și recepționate.

Din acest motiv tarifele lunare negociate de S.C. .X. S.R.L. cu companiile din grup sunt fixe și se calculează pornind de la bugetul fiecărei companii și costul total bugetat de .X. pentru desfășurarea activității curente, care este împărțit procentual la toate companiile din grup în funcție de nivelul și complexitatea activităților economice desfășurate de fiecare companie în parte, volumul de documente ce trebuie emise, analizate și procesate, numărul de persoane din fiecare departament alocat fiecărei companii și a costurilor administrative aferente reflecta valoarea economică a serviciilor pentru Societatea .X. S.A.

Societatea susține că serviciile prestate de .X. sunt servicii suport de care orice societate are nevoie pentru desfășurarea activității curente și respectarea cerințelor legale și, nedispunând de suficiente resurse umane pentru a-și putea asigura singură aceste servicii suport, angajarea unui prestator de servicii este mult mai eficientă, astfel că nu poate fi pus la îndoială faptul că nu ar fi achiziționat aceste servicii în folosul utilizării lor pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează.

Societatea consideră evidentă necesitatea contractării acestor servicii suport și prin urmare întemeiată cererea de rambursare a TVA aferentă, ținând cont de faptul că nu are angajați și, în consecință, fără contractarea acestor servicii s-ar afla în imposibilitatea de a-și desfășura activitatea din punct de vedere administrativ și nu ar putea să ducă la îndeplinire obligațiile legale ce îi revin.

De asemenea, Societatea .X. S.A. susține că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu există nicio mențiune privind prevederile legale în baza cărora organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a societății pentru TVA din facturile emise de S.C. .X. S.R.L, iar mențiunea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia documentele financiar contabile nu sunt semnate de emitent este irelevantă, deoarece serviciile prestate de aceasta în legătură cu departamentul de contabilitate nu reprezintă externalizarea acestui serviciu, ci acordarea de asistență pentru întocmirea și prelucrarea anumitor documente.

Societatea .X. S.A. susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia administratorul se ocupă de întocmirea evidenței

financiar contabile a societății întrucât potrivit art.10 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 doar răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului.

3. Referitor la costurile în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.A, în anul 2012, Societatea .X. S.A. susține că tipurile de servicii prestate de S.C. .X. S.A. sunt de asistență comercială, consultanță fiscală și juridică, proceduri și audit intern, consolidare și raportare și implementarea politicilor contabile și de management și administrare. Acestea sunt facturate către societățile din România ale grupului .X. în funcție de o serie de chei de alocare - specifice fiecărui tip de serviciu și în funcție de costurile efectiv suportate de societatea prestatoare, la care se adaugă o marja de profit.

Societatea menționează că atașează ca documente justificative Contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. .X. S.A, facturile fiscale nr. .X./2012, nr. .X./2012 și nr. .X./2012 și timesheet-urile aferente care atestă prestarea serviciilor, precum și fișa centralizată care arată modalitatea de alocare a costurilor pe fiecare tip de serviciu.

Contestatară susține că baza de cost este formată din costurile salariale și asimilate ale personalului implicat direct în furnizarea serviciilor și costurile cu sub-contractorii implicați în furnizarea respectivelor servicii, la care se adaugă o marjă de profit de 5% la costurile generate de sub-contractori și de 10% la costurile generate intern cu personalul, aceste costuri fiind alocate Societății .X. S.A. în funcție de ponderea cifrei de afaceri a acesteia în total cifră de afaceri a societăților din divizia de agricultură din România.

De asemenea, contestatară susține că suportă o serie de cheltuieli pentru dreptul de utilizare al serviciilor hardware și software facturate de către S.C. .X. S.A. către toate societățile din divizia de agricultură din România, Societatea .X. S.A. beneficiind efectiv de aceste servicii deoarece folosește sistemul .X., atât pentru contabilitatea de gestiune, cât și pentru cea financiară, folosind serverele pentru stocarea și accesul la informații.

Ținând cont de cele menționate, contestatoarea susține că dispune de suficiente documente justificative pentru a demonstra prestarea efectivă a serviciilor în interesul societății astfel că, îndeplinește toate condițiile de deductibilitate ale cheltuielilor cu serviciile prestate de S.C. .X. S.A conform art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4. Referitor la costurile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.A, contestatară susține că suma de .X. lei facturată de S.C. .X. S.A, reprezentând “*servicii trecere bac*” și TVA aferentă perioadei septembrie –

decembrie 2012 în sumă de .X. lei, în baza unui contract de prestări servicii, reprezintă servicii de trecere a fluviului Dunarea, în vederea asigurării continuității activității economice (infrastructurii operaționale) pentru desfășurarea activității agricole.

De asemenea, referitor la suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferente perioadei *septembrie-decembrie 2012*, din factura emisă de S.C. .X. S.A reprezentând „servicii chirie”, S.C. .X. S.A. susține că, anual, au fost prezenți studenți care au efectuat practică și care trebuiau să fie cazați într-un camin studentesc conform contractului adițional prin care se modifică obiectul contractului „*în sensul includerii imobilelor pe care Proprietarul le închiriază Beneficiarului: (...) camin studentesc situat în insula lalomița*”.

Totodată, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în urma controalelor anterioare, societatea susține că această sumă are la bază aceleași principii ca și suma reprezentând prestări servicii trecere bac și închiriere, atașând în susținere contracte de prestări servicii trecere bac și chirie, acte adiționale la acestea și facturi.

5. Referitor la costurile înregistrate în baza facturilor emise de .X., Societatea .X. S.A. susține că suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei facturată, conform Contract nr. .X./2011, vizează servicii de irigare ce implică costuri cu apa și energia, .X. fiind asociația care conferă anumite avantaje societăților agricole partenere.

Deoarece statul a oferit în trecut subvenții societăților agricole, iar .X. reprezintă aceste interese ale societăților agricole, Societatea .X. S.A. a rămas "abonată" la aceste servicii de irigații în vederea asigurării continuității activității economice (infrastructurii operaționale).

În contextul prestării activității agricole, Societatea .X. S.A. susține că prin încheierea contractelor de producție, depozitare și vânzări ulterioare este evidentă necesitatea acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală privind obiectul contractului și potrivit cărora nu există documente din care să rezulte costul facturat și înregistrat în contabilitate, contestatara arată că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o factură emisă de .X. din care rezultă calculația exactă a prețului facturat, astfel că se poate identifica maniera în care s-a facturat.

6. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în baza rapoartelor de inspecție fiscală anterioare, Societatea .X. S.A. susține că această sumă are la bază aceleași principii ca și

sumele reprezentând prestări servicii conform contract din perioada supusă controlului.

7. Referitor la costurile în sumă de .X. lei, reprezentând prestări servicii depozitare porumb și TVA aferentă în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, în perioada septembrie 2012 - decembrie 2012, contestatara susține că din contractul încheiat cu această societate reiese că serviciile prestate sunt necesare în cadrul activității desfășurate în folosul operațiunilor sale taxabile și vizează servicii de irigare ce implică costuri privind recepția, curățarea, tararea, depozitarea și livrarea de cereale (cu situații de lucrări existente în evidența societății), în vederea vânzării cerealelor ulterior, deținând situații de lucrări în acest sens.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia S.C. .X. S.R.L. nu deține construcții (depozit) în care să depoziteze cerealele, Societatea .X. S.A. susține că are închiriat acest depozit pe care urmează să îl cumpere în baza unui contract existent deja în derulare.

8. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA aferentă facturii nr. .X./ 2012 emisă de S.C. .X. S.R.L, Societatea .X. S.A. susține că această sumă are la bază aceleași principii ca și sumele reprezentând prestări servicii conform contract din perioada supusă controlului.

9. Referitor la costurile în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, aferentă perioadei septembrie 2012 - decembrie 2012 înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, Societatea .X. S.A. susține că deține documente justificative, însă prestarea efectivă a acestor servicii se poate verifica și din avizele de însoțire a mărfii, în susținere, prezentând contractul de prestări servicii de transport, facturi și anexe cu documente justificative.

10. Referitor la costurile în sumă de .X. lei (incluzând TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar la controale fiscale anterioare) înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., reprezentând servicii depozitare porumb, contestatara susține că din contractul încheiat cu S.C. .X. S.R.L, serviciile prestate vizează uscarea și depozitarea porumbului, servicii necesare în vederea asigurării continuității activității economice (vânzarea cerealelor ulterior) și în folosul operațiunilor taxabile.

11. Referitor la costurile reprezentând servicii transport :
- în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L,

- în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,

- în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2012 - decembrie 2012, înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,

- în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă perioadei septembrie 2012 - decembrie 2012, înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,

- în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.,

- în sumă de .X. lei înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. , Societatea .X. S.A. susține că aceste servicii au fost destinate transportului de cereale de la locul de recoltare la locul de depozitare sau direct la clienții acesteia, având drept documente justificative facturile întocmite de către prestatorii de transport în baza contractelor încheiate.

Societatea susține că la baza emiterii fiecărei facturi a stat borderoul de transport întocmit de prestatorul de transport, avizele de însoțire a mărfii, CMR-uri, documente ce atestă transportul efectiv al cantităților de cereale și plante oleaginoase rezultate în urma recoltării (conform jurnalelor de recoltare).

12. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă perioadei septembrie 2012 - decembrie 2012 înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L., Societatea .X. S.A. susține că din contractul încheiat cu acest contribuabil, rezultă că serviciile prestate vizează lucrări construcții, necesare în cadrul activității desfășurate și în folosul operațiunilor taxabile, deținând și situații de lucrări în acest sens, documente neluate în considerare de către organele de inspecție fiscală, serviciile fiind contractate pentru a beneficia de lucrări de construcții în vederea asigurării continuității activității economice (vânzarea cerealelor ulterior).

13. Referitor la costurile înregistrate de societate în baza facturilor de servicii primite de la diverși furnizori în sumă de .X. lei și .X. lei reprezentand TVA, aferente perioadei septembrie 2012- decembrie 2012, Societatea .X. S.A. susține că înregistrează aceste facturi primite pe costuri și, având în vedere că unele servicii nu sunt necesare în permanența (servicii de papetărie, poștă), nu s-au încheiat contracte pentru acestea, deși aceste servicii au fost achiziționate în beneficiul desfășurării activității economice.

De asemenea, invocă prevederile art.155(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și susține că are posibilitatea de a deduce TVA în baza facturilor întocmite corect.

15. Referitor la cheltuielile cu depășirile consumurilor de combustibil în sumă de .X. lei, Societatea .X. S.A. susține că, având în vedere specificul activității desfășurate, aceste depășiri de combustibil pot fi justificate prin normele de consum interne și consideră că organele de inspecție fiscală și-au fundamentat eronat motivul neadmiterii deducerii cheltuielilor cu combustibilul și a TVA aferentă pe baza unor "norme" cu privire la cotele de consum stabilite pe fiecare lucrare în parte și transmise de către Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură (APIA), norme care nu au fost prezentate și societății.

Având în vedere că societății nu i-au fost prezentate aceste norme cu privire la cotele de consum, Societatea .X. S.A. consideră că temeiurile legale în baza cărora a fost stabilit impozit pe profit și TVA suplimentare de plată sunt neclare și insuficiente și pune societatea în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la legalitatea obligațiilor fiscale calculate.

De asemenea, contestatoarea invocă Hotărârile Cedo Werner din 24.11.1997, Foucher din 18.03.1997, Bulut din 22.02.1996, Van Der Hurk din 19.04.1994, Kruska din 19.04.1993 și arată că ori de câte ori motivarea are un caracter formal și nu unul efectiv aceasta echivalează cu lipsa motivării. Astfel arată că se află în situația în care decizia de impunere nu este motivată de organele de inspecție fiscală, ceea ce, potrivit Hotărârii CEJ emisă în cauza C-41/1969 ACF Chemiefarma NV Commission of European Communities atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare.

În acest sens sunt și Deciziile ICCJ nr. .X./2008 și nr. .X./2008.

Astfel, Societatea .X. S.A. consideră că organele de inspecție fiscală au precizat motive/concluzii de **ordin pur formal** și nu substanțial, fapt care echivalează cu o **lipsă a motivării** Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013.

Contestatară susține că prin redactarea deciziei de impunere organele de inspecție fiscală au încălcat **principiul certitudinii impunerii** care presupune că mărimea impozitelor datorate de fiecare persoană va fi certă și nu arbitrară, iar termenele, modalitatea și locul de plată să fie stabilite fără echivoc, pentru a fi cunoscute și respectate de fiecare plătitor.

Societatea contestatoare susține de asemenea că prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organele de inspecție fiscală au produs vătămarea societății, prin reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, cu consecința impunerii unor obligații suplimentare de plată nejustificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere

contestată și exonerarea societății la plata obligațiilor suplimentare și a accesoriilor acestora.

Societatea .X. S.A. susține că aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează pe o motivare imprecisă, lacunară și insuficientă, deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând realitatea prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor în materie fiscală și consideră că organele de inspecție fiscală ar trebui să țină cont de argumentele societății și să stabilească situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, republicată.

Referitor la încălcarea prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, contestatoarea arată că interpretarea instanțelor de judecată menționează că organele de inspecție fiscală trebuiau să manifeste buna-credință. Astfel, în cazul în speță, aceste prevederi nu se aplică întrucât opțiunea de a nu considera o tranzacție sau de a reîncadra forma acesteia se referă la tranzacții distincte și nu la cheltuieli accesorii.

De asemenea, arată că acest act nu este utilizat de organele de inspecție fiscală pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor ori servicii prestate de PAG, precum și servicii prestate de S.C. .X. S.R.L servicii care sunt absolut necesare, iar prețurile practicate sunt în concordanță cu prețurile pieței și la nivelul costurilor, ceea ce demonstrează că nu poate fi pus la îndoială conținutul economic al operațiunilor.

Astfel, contestatara solicită admiterea contestației, desființarea deciziei de impunere contestate și a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestuia, rambursarea efectivă a sumei de .X. lei reprezentând TVA solicitată prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012.

Referitor la Dispoziția de măsuri nr. .X./2013 privind depunerea Formularului .X. privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național aferente perioadei 01.09.2012 - 31.12.2012 care să înlocuiască declarațiile informative .X., depuse inițial, conform evidenței contabile, Societatea .X. S.A. susține că organele de inspecție fiscală nu precizează care sunt sumele incorecte și/sau incomplet declarate, astfel că, în conformitate cu art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea solicită desființarea acesteia.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la

Societatea .X. S.A, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2013 în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - TVA.

IMPOZIT PE PROFIT

Organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de de .X. lei, ca urmare a următoarelor constatări:

a) Nu au fost acceptate la deducere la calculul profitului impozabil, următoarele cheltuieli:

- suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2009 reprezentând prestări servicii rapiță toamnă 2008/2009, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2009 reprezentând prestări servicii grâu și orzoaică 2008/2009, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2009 reprezentând prestări servicii floarea soarelui 2008/2009, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2009 reprezentând prestări servicii structurale, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2009 reprezentând prestări servicii porumb 2008/2009, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2010 reprezentând „recuperare costuri proiecte agricole conform contract”, emisă de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./2010 reprezentând „vânzare costuri structurale proiecte 09/10”, emise de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./2010 reprezentând „prestări servicii – financiar, control și audit, resurse umane, servicii de secretariat, training și traduceri, IT, management conform contract .X. din .X./2010”, emise de S.C. .X. S.R.L,
- suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei) aferentă facturilor nr. .X./2011, nr. .X./2011, și nr. .X./2011 emise de S.C. .X. S.R.L, reprezentând „prestări servicii conform contract”, cheltuieli cu carburant, consumabile, reprezentând chirii echipamente, protocol, asigurări, onorarii și alte tipuri de cheltuieli

aparținând S.C. .X. S.R.L.,

- suma de .X. **lei** aferentă facturilor nr. .X./2011, nr. .X./2011 și nr. .X./2011 emise de S.C. .X. S.R.L, reprezentând cheltuieli din prestări servicii de contabilitate, financiar, inspecția fiscală și audit, resurse umane, servicii de secretariat, trening si traduceri, IT, management cu S.C. .X. S.R.L.

- suma de .X. **lei** aferentă facturii nr. .X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L, reprezentând prestări servicii **uscare și depozitare porumb**,

- suma de .X. **lei** reprezintă cheltuieli înregistrate de societate în contabilitate din care nu reiese că serviciile au fost prestate efectiv,

- suma de .X. **lei** aferentă facturilor nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012 și nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.R.L. reprezentând „prestări servicii structurale”,

- suma de .X. **lei** aferentă facturilor nr. .X./2012 și nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.R.L, reprezentând prestări servicii depozitare porumb,

- suma de .X. **lei** aferentă facturii nr. .X./ 2012 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezentând prestări servicii depozitare porumb,

- suma de .X. **lei** (.X. **lei** + .X. **lei**) reprezentând cheltuielilor cu prestările de servicii dispecerat, achiziție benzină,

- suma de .X. **lei** aferentă facturilor nr. .X./ 2012, suma de **de** .X. **lei** aferentă facturii nr. .X./2012 și suma de .X. **lei** aferentă facturii nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.A. din .X. reprezentând cheltuieli aferente prestărilor de servicii intracomunitare efectuate către S.C. .X. S.A,

- **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2012 emisă de .X. din .X. reprezentând prestări servicii intracomunitare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli înregistrate de Societatea .X. S.A. în evidența contabilă, având în vedere că nu s-au prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care să rezulte că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, precum și necesitatea acestora, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, având în vedere că:

- Societatea .X. S.A. beneficiază de serviciile de contabilitate, cenzorat, juridice, IT de la societăți din cadrul grupului și totodată înregistrează în contabilitate și cheltuieli de această natură de la alte societăți independente.

- din verificarea informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale depuse de S.C. .X. S.R.L s-a constatat că această societate nu are înregistrate în evidența contabilă construcții de natura depozitelor, așa cum reiese din Contractul de servicii depozitare încheiat în data de .X./2012 între cele două părți, această înregistrând doar imobilizări corporale în curs. Numărul mediu de salariați în această perioadă era de 4 angajați, ceea ce denotă insuficiența personalului pentru efectuarea serviciilor specifice de recepție, depozitare, tarare, uscare etc, menționate în contract, într-o perioadă de 30 de zile, așa cum sunt calculate în situația anexată la factura nr. .X./2012.

b) De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal următoarele cheltuieli:

- **suma de .X. lei** reprezentând prestări servicii recoltat porumb în luna octombrie 2009, urmare faptului că societatea a însămânțat o suprafață de .X. ha cu porumb și a înregistrat facturi de prestări servicii recoltat porumb pentru o suprafață de .X. ha, rezultând o suprafață de .X. ha facturate eronat ca fiind recoltate fără a fi cultivate ($.X. \text{ ha} \times .X. \text{ lei/ha} = .X. \text{ lei}$).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2010 și **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2010 emise de S.C. .X. S.R.L, reprezentând prestări servicii transport;

- **suma de .X. lei** ($.X. \text{ lei} + .X. \text{ lei}$) reprezentând diferență cheltuielă aferentă facturilor fiscale nr. .X./2010 și nr. .X./2010 emise de S.C. .X. S.R.L., reprezentând prestări servicii transport, având în vedere că pe documentele justificative anexate la facturi (avizele de însoțire nr. .X., nr. .X., nr. .X., nr. .X., nr. .X. și nr. .X.) se menționează faptul că beneficiarul transportului este S.C. .X. S.A;

- **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli înregistrate de societate în contabilitate aferente produselor expirate (semințe și pesticide),

- **suma de .X. lei** aferentă facturilor nr. .X./2011, nr. .X./2011, nr. .X./2011 și nr. .X./2011, emise de .X., reprezentând **refacturare energie electrică** conform Contractului nr. .X./2011,

- **suma de .X. lei** reprezentând cheltuieli cu transportul, înregistrate de Societatea .X. S.A. fără să dețină documente justificative, beneficiarii acestor servicii fiind S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A și nu societatea contestatară,

- **suma de .X. lei** aferentă facturilor emise de S.C. .X. S.A. reprezentând „situație trecere bac”,

- **suma de .X. lei** aferentă facturilor nr. .X./2012 și nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.R.L. și facturii nr. .X./2012 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru cheltuieli cu transportul înregistrate de societate în evidența contabilă,

- **suma de .X. lei** aferentă facturilor nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012, nr. .X./2012 și nr. .X./2012 reprezentând cheltuieli de refacturare energie electrică emise de .X.,

- **suma de .X. lei** reprezentând servicii recoltat rapiță, pe anul 2010, înregistrată în plus, întrucât Societatea .X. S.A. nu a calculat corect suprafața de recoltare, a înșămânțat o suprafață de .X. ha cu rapiță și a înregistrat facturi de prestări servicii recoltat rapiță pentru o suprafață de .X. ha, rezultând o suprafață de .X. ha facturate eronat ca fiind recoltate fără a fi cultivate (.X. ha x .X. lei/ha = .X. lei).

- **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2010 reprezentând „situație trecere bac” în perioada ianuarie-decembrie 2010, emisă de S.C. .X. S.A,

- **suma de .X. lei** aferentă facturilor reprezentând cheltuieli cu chiria emise de S.C. .X. S.A, conform contract .X. din .X./2008 și a actelor adiționale;

- **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2011 emisă de S.C. .X. S.A. reprezentând „situație trecere bac”,

- **suma de .X. lei** aferentă facturii nr. .X./2010 reprezentând contravaloare chirie imobile emisă de S.C. .X. S.A conform Contract .X. din .X./2008 și a actelor adiționale, având ca obiect “*chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole*” ;

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal aceste cheltuieli având în vedere că:

- nu reiese clar dacă societatea a închiriat de la S.C. .X. S.A. un camin studentesc și nu se prezintă situații referitoare la gradul de ocupare al caminului pe perioada închiriată raportat la cuantumul chiriei calculate lunar și înregistrată de societate în evidența contabilă și nici adresa unde se află amplasate imobilele și drumurile la care se face referire în factură care să justifice necesitatea închirierii căminului studentesc,

- nu deține documente justificative care să demonstreze efectuarea acestor prestări pentru desfășurarea activității;

- pentru facturile emise de S.C. .X. S.A, societatea nu justifică utilitatea acestor prestări de servicii (trecere bac), întrucât transportul este asigurat de societăți specializate în transportul de cereale, care sunt deja înregistrate în

evidența contabilă și decontate între părți, iar taxa de trecere bac ar trebui suportată de societatea transportatoare și inclusă în prețul de cost facturat de către aceasta;

- societatea a înregistrat cheltuieli cu transportul fără să dețină CMR și borderouri de transport care să facă dovada efectuării serviciilor transport de către societățile prestatoare în favoarea Societății .X. S.A., precum și în baza documentelor de transport (CMR) în care se menționează că beneficiarul transportului este o altă societate (S.C. .X. S.R.L. sau S.C. .X. S.A).

- pe unele documente figurează alt transportator (S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.), rezultând astfel că facturile de prestări servicii transport emise de S.C. .X. S.R.L. nu au atașate documente justificative privind realitatea operațiunilor de transport efectuate de aceasta societate pentru contestatara.

- documentele justificative care au stat la baza refacturării de către .X. a prestărilor servicii de irigații către Societatea .X. S.A. reprezintă facturi de energie electrică emise de S.C. .X. S.A. către .X. și nu documente justificative privind consumul de apă (procese verbale semnate de părți, situații privind modul de calcul al apei furnizate în funcție de suprafață irigată, alte documente justificative) utilizată de Societatea .X. S.A. pentru irigații.

Neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli a avut la bază prevederile art.11 alin.(1), art.19 și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuieli cu combustibilul (motorină) în sumă de .X. lei, pe anul 2011, constatate ca fiind lipsă în gestiune, în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea s-au constatat ca nedeductibile fiscal și cheltuielile:

- în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu redevența aferentă anului 2009 ce nu a fost cuprinsă în costul producției neterminate.

- în sumă de (.X. lei) reprezentând chetuieli aferente producției neterminate pentru anul 2009, impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2009 și care sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2010;

- în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu redevența aferentă anului 2010 ce nu a fost cuprinsă în costul producției neterminate;

- în sumă de .X. lei reprezentând diferență de profit brut nedeclarat pe anul 2011;

- în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit nedeclarat pe anul 2011.

S-a constatat că suma de .X. lei reprezintă bază impozabilă aferentă

diferenței de TVA stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2012.

Totodată, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele:

- venituri din subvenții neînregistrate în sumă de .X. lei pe anul 2009, .X. lei pe anul 2010 și .X. lei pe anul 2011,
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2010 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2009 (-.X. lei),
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2012 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2011 (-.X. lei),
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2011 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2010 (-.X. lei),
- venituri din subvenții acciză motorină aferente trim.III și IV 2010, înregistrate eronat în luna mai 2011, în sumă de .X. lei,
- venituri din subvenții acciză motorină declarate eronat anul 2011 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2010 în sumă de (-.X. lei),
- venituri din subvenții acciză motorină aferentă trim IV 2011 înregistrată eronat în anul 2012 în sumă de .X. lei;
- venituri din subvenții acciză motorină declarate eronat în anul 2012 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2011 în sumă de (-.X. lei).

Urmare celor menționate anterior, aferent perioadei 01.01.2009 – 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

TVA

Prin adresa nr. .X./2013 emisa de D.G.F.P. .X. - A.I.F, înregistrată la D.G.F.P. .X. - A.I.F. sub nr. .X./2013, a fost transmis spre soluționare Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012 depus cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA de Societatea .X. S.A, înregistrat sub nr. .X./2013, prin care dosarul fiscal al societății a fost transferat la D.G.F.P. .X. în data de .X./2013, noul domiciliu fiscal al acesteia fiind localitatea .X., str. .X., nr. .X., județul .X..

Societatea .X. S.A. a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare în sumă de .X. lei.

La inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat că din totalul de .X. lei reprezentând TVA solicitată la rambursare pentru suma de .X. lei, **contestata nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de rambursare, întrucât:**

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă de societate, aferentă unui număr de .X. facturi emise de .X., de refacturare a energiei electrice, pentru care documentele justificative care au stat la baza refacturării de către .X. a prestărilor servicii de irigații către Societatea .X. S.A. reprezintă de fapt facturi de energie electrică emise de S.C. .X. S.A. către .X. și nicidecum documente justificative privind consumul de apă (procese verbale semnate de părți, situații privind modul de calcul al apei furnizate în funcție de suprafața irigată, alte documente justificative) utilizată de Societatea .X. S.A. pentru irigații.

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.A. .X., pentru lucrări contractate, fără a se prezenta documente din care să reiasă prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile. Din analiza facturilor s-a constatat faptul că la denumirea produselor sau serviciilor este enunțat doar "lucrări contractate", nefiind menționate natura serviciilor prestate, volumul acestora, situații de lucrări, etc, care să ateste prestarea efectivă către Societatea .X. S.A.

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.A, pentru chirie imobile, conform Contract nr. .X./2008 și actelor adiționale, din care nu rezultă imobilul închiriat. Referitor la Contractul nr. .X./2008 s-a constatat că nu reiese cu claritate dacă Societatea .X. S.A. a închiriat de la S.C. .X. S.A. nefăcându-se trimitere la niciun camin studentesc. Societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea închirierii imobilelor menționate (camin studentesc, magazine) și anume situații referitoare la gradul de ocupare al căminului pe perioada închiriată raportat la cuantumul chiriei calculate lunar și înregistrată de S.C. .X. S.A. în evidența contabilă, adresa unde se află amplasate imobilele și drumurile la care se face referire în factură, documente care justifică utilizarea magaziei și a drumurilor etc.

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de 4 facturi emise de S.C. .X. S.A, pentru servicii de trecere bac, fără a fi prezentate documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea în scopul operațiunilor taxabile. S-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative care să demonstreze efectuarea acestor prestări servicii coroborat cu numărul de treceri și tipul de vehicule care au utilizat bacul, conform activității desfășurate de societate.

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă aferentă facturii nr. .X./2012 emisă de S.C. .X. S.R.L, reprezentând prestări servicii depozitare/condiționare

porumb, a căror prestare nu este justificată cu documente. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. a prezentat o situație privind tarifele practicate pentru prestările de servicii legate de producția de porumb obținută în anul 2012 în cantitate de .X. tone (recepție, curățare, tarare, depozitare și livrare cereale), însă din situațiile financiare anuale depuse de S.C. .X. S.R.L, rezultă că această societate nu are înregistrate în evidența contabilă construcții care ar reprezenta depozitul aflat în proprietatea S.C. .X. S.R.L, așa cum reiese din Contractul de servicii depozitare încheiat în data de 03.10.2012 între cele două părți, aceasta înregistrând doar imobilizări corporale în curs. Numărul mediu de salariați în această perioadă este de 4, ceea ce ar fi insuficient personal pentru efectuarea serviciilor specifice de recepție, depozitare, tarare, uscare etc. menționate în contract, în 30 de zile, așa cum sunt calculate în situația anexată la factura nr. .X./2012.

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de .X. facturi emise de S.C. .X. S.R.L, astfel:

-suma de .X. lei reprezintă TVA aferentă facturii nr. .X./2012, emisă pentru prestări servicii conform contract .X./2008, având ca obiect "realizarea de către S.C. .X. S.R.L (actuală S.C. .X. S.R.L.) a activității de proiect management (care constă în resurse umane, proces autorizare și execuție poduri țevi polietilenă) în cadrul proiectului de investiții având ca obiect sistemul de irigații proprietatea Societății .X. S.A., pentru care nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă și necesitatea în scopul operațiunilor taxabile.

- suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei + .X. lei) reprezintă TVA dedusă din facturi reprezentând prestări servicii costuri structurale (asistență și coordonare activități agricole) conform contract nr. .X./2008;

- suma de .X. lei și .X. lei reprezintă TVA dedusă din facturile nr. .X./2012 și nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.R.L, și S.C. .X. S.R.L. pentru prestări servicii transport cereale pentru care au fost prezentate CMR-uri anexate la facturi în care sunt menționați alți transportatori (S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L.).

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă de societate în evidența contabilă fără a deține documente justificative,

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă eronat în jurnalul de cumpărări al lunii octombrie 2012, aferentă facturii nr. .X./2011, sumă care a fost înregistrată și în jurnalul de cumpărări al lunii mai 2011;

- **suma de .X. lei** reprezintă TVA dedusă eronat în jurnalul de cumpărări al lunii octombrie 2012, aferentă facturii nr. .X./2011, sumă care a fost înregistrată și în jurnalul de cumpărări al lunii noiembrie 2011.

La inspecția fiscală s-a stabilit că TVA în sumă de .X. lei și .X. lei au fost deduse eronat de societate, dublate în evidența contabilă, fapt pentru care sunt fără drept de deducere.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale în cuantum total de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la argumentul Societății .X. S.A cu privire la faptul că „organele fiscale au precizat motive/concluzii în fapt de ordin pur formal și nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsă a motivării Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X.2013”, se reține că potrivit prevederilor Anexei 2 “INSTRUCȚIUNI de completare a formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” la OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” , respectiv la lit.b):

“b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în “Raportul de inspecție fiscală”, întocmit la finalizarea acesteia.”

Din analiza deciziei de impunere contestate, organul de soluționare a contestației reține că acesta cuprinde atât motivele de fapt, cât și temeiurile de drept pentru fiecare impozit și taxă stabilită.

Mai mult, prezentarea detaliată a situației de fapt se regăsește în raportul de inspecție fiscală, care potrivit prevederilor art.109 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acestza stă la baza emiterii deciziei de impunere.

Având în vedere cele de mai sus reiese că formularul “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” respectă dispozițiile OMFP nr.972/2006, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând atât motivele de fapt cât și temeiul de drept care au stat la baza stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată.

Ca urmare, nu se reține nici argumentul conform căruia nu au fost respectate prevederile art.65 alin.(2) din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”, motivele de fapt fiind prezentate pe larg în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, datele prezentate fiind suficiente, fiind rezultate din cercetări la fața locului, controale încrucișate, verificarea documentelor societății, sesizări penale, corespondența cu unitățile administrativ teritoriale, etc.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia **nu ar fi fost respectat principiul certitudinii** care impune ca mărimea impozitului dat de fiecare persoana să fie certă și nu arbitrară, se reține că în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. nr. .X./2013 nu există interpretări arbitrare, termenele și sumele de plată fiind stabilite astfel încât societatea a avut posibilitatea să urmărească și să înțeleagă sarcina fiscală care îi revine și să poată determina influența deciziilor proprii de management financiar, așa cum prevede **art.3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, pretensele deficiențe de ordin procedural invocate de societate nu sunt de natură să atragă “*desființarea Deciziei de impunere nr.X./2013, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013 și a Dispoziției de măsuri nr. .X./2013*” așa cum solicită societatea, fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.

B. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .X./ 2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013, organele de inspecție fiscală au dispus Societății .X. S.A. să depună Declarațiile informative 394 privind livrările/prestările și achizițiile pe teritoriul național, aferente perioadei 01.09.2012-31.12.2012 care să

înlocuiesc declarațiile informative 394 depuse inițial, conform evidenței contabile.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile **art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art.205 (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborate cu prevederile **art.206 alin.(2) din același act normativ**,

“Art.206 [...] (2)Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, **art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării contestației, reglementează competența organelor de soluționare a contestațiilor respectiv, *“a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare”.*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina Societății .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2013 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu **prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART.209 (2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, “Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite.”

Totodată, **pct.5.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

C. IMPOZITUL PE PROFIT

1. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii:

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu prestările de servicii facturate de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X., S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X.

S.R.L, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada 01.01.2009 – 31.12.2012, Societatea .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L, astfel:

- cheltuieli în sumă de **.X. lei, .X. lei, .X. lei, .X. lei** înregistrate în baza facturilor nr..X./2009, nr..X./2009, nr..X./2009 și nr..X./2009 emise de S.C. .X. S.R.L pentru prestări servicii rapiță toamnă 2008/2009, grâu și orzoaică 2008/2009, floarea soarelui 2008/2009 și porumb 2008/2009 pentru care nu a prezentat alte documente decât facturile;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturilor nr..X./2011 emisă de S.C. .X. S.R.L pentru "*prestări servicii conform contract*" pentru care a prezentat doar anexă la factură fără să prezinte alte documente justificare;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturii nr. .X./ 2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru "*recuperare costuri proiecte agricole conform contract*" fără alte documente la bază;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturii nr. .X./ 2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru "*refacturare costuri*", fără alte documente la bază;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturii nr. .X./ 2011 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru "*prestări servicii conform contract*" fără alte documente la bază;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturilor nr. .X./ 2009, nr. .X./ 2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010 emise de S.C. .X. S.R.L. pentru prestări servicii structurale, respectiv "*costuri structurale proiecte 09/10 conform anexa*" fără alte documente la bază;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei și .X. lei** cu prestări servicii de recoltare porumb în sumă luna octombrie 2009 și recoltare rapiță în anul 2010 înregistrate în plus, fapt rezultat din compararea suprafeței recoltate din facturi cu suprafața însămânțată;

- chetuieli în sumă de **.X. lei și .X. lei** înregistrate în baza facturilor nr. .X./ 2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2010, nr. .X./2011, nr. .X./2011 și nr. .X./2011 emise de S.C. .X. S.R.L. pentru "*prestări servicii conform contract .X./2010* respectiv servicii de contabilitate, financiar, control și audit, resurse umane, secretariat, training și traduceri, IT, management pentru care nu a prezentat documente care justifică prestarea, modul de determinare a cuantumului, contravaloarea serviciilor raportat la numărul de persoane alocate, respectiv necesitatea de servicii;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturii nr..X./2012 emisă de .X. pentru prestări servicii intracomunitare fără documente care să justifice prestarea și necesitatea;

- cheltuieli în sumă de **.X. lei și .X. lei** înregistrate în baza facturilor nr. .X./2011, nr. .X./2012 și nr. .X./2012 emise de S.C. .X. S.R.L. pentru serviciile de uscare și depozitare porumb fără a se prezenta documente justificative (situații de lucrări, procese verbale, tichete cântar, procese verbale de custodie),

- cheltuieli în sumă de **.X. lei și .X. lei** înregistrate în baza facturilor nr. .X./ 2010 și a altor facturi emise de S.C. .X., pentru chirii imobile, în baza Contractului .X./ 2008 și a actelor adiționale la acesta. Din contract nu rezultă cu claritate obiectul închirierii și nu sunt prezentate, documente din care să reiasă adresa imobilului închiriat, gradul de ocupare, respectiv prestarea efectivă.

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. pentru "*prestări servicii structurale*";

- cheltuieli în sumă de **.X. lei, .X. lei și .X. lei** înregistrate în baza facturilor nr. .X./ 2012, nr. .X./ 2012 și nr. .X./ 2012 emise de S.C. .X. S.A. .X. pentru servicii intracomunitare, fără alte documente decât facturi.

- cheltuieli în sumă de **.X. lei** înregistrate în baza facturii nr. .X./2012 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru servicii de depozitare porumb în baza contractului din .X./2012 pentru care societatea nu justifică faptul că prestatorul deține depozit în proprietatea sa și nici personal pentru prestarea serviciilor.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli în temeiul prevederilor art.11 (1), art.21(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și a pct.48 din Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, conform prevederilor **art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, în speță sunt aplicabile **art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m)** din același act normativ, care prevăd:

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform prevederilor pct.48 și din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Ca atare, în cazul serviciilor de management, consultanță, asistenta sau alte prestări de servicii expres prevăzute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe **condiții cumulative**, respectiv să aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma **prestării efective a serviciilor** și a necesității lor în raport de specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că principalele companii ale grupului .X. sunt: .X. (denumită ulterior S.C. .X. S.R.L), .X., S.C. .X., .X., S.C. .X. S.A, Societatea .X. S.A, .X. și .X. cu obiect de activitate cultivare de cereale, extragere ulei din semințe și producție de biodiesel.

Astfel, în perioada 01.01.2009 – 31.12.2012 Societatea .X. S.A. a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii cereale (rapiță, grâu, orzoaică, floarea soarelui, uscarea și depozitare porumb), servicii structurale, servicii de contabilitate, financiar, control și audit, training, IT, management, în baza facturilor emise de prestatori.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că aceste cheltuieli au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă și a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, Societatea .X. S.A. a încheiat în data de 03.10.2012 cu **S.C. .X. S.R.L.**, Contractul de servicii depozitare, ce implică costuri privind recepția, curățarea, tararea, depozitarea și livrarea de cereale.

Din situațiile financiare anuale depuse de S.C. .X. S.R.L. a rezultat că această societate nu are înregistrate în evidența contabilă construcții care ar reprezenta depozit aflat în proprietatea sa, înregistrând doar imobilizări corporale în curs. De asemenea, din documentele prezentate la inspecția fiscală s-a constatat că numărul mediu de salariați în această perioadă a fost de .X. angajați, număr insuficient de personal pentru efectuarea serviciilor specifice de recepție, depozitare, tarare, uscare etc, menționate în contract, în termen de 30 de zile așa cum sunt calculate în situația anexată la factura nr. .X./ 2012.

Prin contractul anexat la contestație, la pct.2.5 se prevede că predarea-primirea mijloacelor fixe în depozit și din depozit se va face pe baza proceselor verbale de recepție sau de livrare, însă societatea nu detine documente justificative (situații de lucrări, procese verbale, contracte de custodie, avize de însoțire a mărfii, tichete de cântar, etc) care să ateste efectuarea acestor prestări servicii de depozitare a porumbului și nici nu justifică realitatea efectuării acestor prestări, prin prisma datelor prezentate prin situațiile financiare anuale ale S.C. .X. S.R.L.

Deși este prezentată o factură la care sunt anexate două documente, fără prezentarea proceselor verbale de recepție sau de livrare acestea nu justifică cantitățile de cereale supuse operațiunilor de depozitare/uscare facturate.

Se reține că și pentru serviciile de depozitare contractate cu **S.C. .X. S.R.L.** au fost prezentate același tip de documente, respectiv contracte, facturi și anexe care nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii, societatea neprezentând documente justificative pentru acceptarea la deducere la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile structurale, organul de soluționare a contestației reține că Societatea .X. S.A. a încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.** denumită ulterior “.X. S.R.L.” Contractele nr. .X./ 2008 și nr. .X./ 2013 pentru “servicii agricole și structurale”.

Din documentele prezentate, se reține că aceasta a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*”, cheltuieli cu “*prestări servicii rapită, floarea soarelui, grâu, orzoaică, porumb toamnă*”

2008/2009, “vânzare costuri structurale proiecte 09/10”, “recuperare costuri proiecte agricole conform contract” și “prestări servicii structurale” însă, conform centralizatorului anexat la facturi, rezultă că au fost facturate astfel de cheltuieli, precum și cheltuieli cu carburanți, consumabile, chirii echipamente, protocol, asigurări, onorarii și alte tipuri de cheltuieli, pentru care nu deține alte documente justificative.

Din anexa 5 la contestație, rezultă că societatea a prezentat în justificare cele .X. contracte încheiate cu S.C. .X. S.R.L. ce au ca obiect servicii de semănare și recoltare și activități adiacente.

Din Contractul .X./2008 reiese că S.C. .X. S.R.L. a încheiat această convenție nu numai cu Societatea .X. S.A., ci și cu S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L., prin care S.C. .X. S.R.L. asigură servicii structurale constând în punerea la dispoziție de personal, asigurarea logisticii necesare serviciului IT, asistență în selectarea culturilor, mentenanță, asigurarea sistemului de telecomunicații și logistică de transport celor .X. societăți urmând ca S.C. .X. S.R.L. să colecteze cheltuielile accesorii și să le repartizeze proporțional cu suprafața administrată celor .X. părți contractante.

Astfel, din documentele prezentate, respectiv facturi și anexe la facturi ce poartă denumirea de “*Repartizare structură centrală*”, nu rezultă natura prestațiilor și nici modalitatea prin care cheltuielile cu serviciile structurale sunt repartizate, respectiv în funcție de suprafața administrată, prezentarea doar a contractelor, facturilor și anexelor nefiind suficiente pentru justificarea prestării efective a acestor servicii.

Totodată, Societatea .X. S.A. a încheiat cu **S.C. .X. S.R.L.** Contractul nr. .X./2010 reprezentând “*prestări servicii contabilitate, financiar, control și audit, resurse umane, servicii de secretariat, training și traduceri, IT, management foto*” și a înregistrat cheltuieli deductibile în baza facturilor emise de acest prestator în condițiile în care avea înregistrate în contabilitate astfel de cheltuieli în baza facturilor emise de alți prestatori, independenți, care nu fac parte din grup, fără a prezenta documente sau argumente care să justifice necesitatea achiziționării unor astfel de servicii de la S.C. .X. S.R.L.

Societatea a prezentat în susținere facturi și Contractul .X./2010 ce are ca obiect servicii de consultanță și îndrumare pentru afaceri și management prin care se prevede că prestatorul va întocmi un raport lunar ce va sta la baza emiterii facturii. **Deși prin contract părțile au stabilit de comun acord întocmirea de documente care să justifice serviciile prestate de prestator, nici pe perioada derulării inspecției fiscale și nici la soluționarea contestației nu au fost prezentate astfel de documente.**

Ca urmare, societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile, condiții cumulative prevăzute de legiuitor în scopul acordării deductibilității.

În ce privește lucrările de construcții facturate de S.C. .X. S.R.L., din actul adițional nr. .X. la Contractul nr. .X./2012 reiese că Antreprenorul general se obligă să execute lucrările prevăzute în anexa la contract și să prezinte rapoarte săptămânale ce atestă evoluția lucrărilor, iar facturile emise vor avea anexate situațiile de lucrări.

Se reține că la dosarul cauzei nu sunt anexate astfel de documente societatea prezentând doar contracte, facturi și o situație de lucrări privind studiul geotehnic, execuție proiect construcții, care nu justifică executarea efectivă a lucrărilor contractate.

Referitor la serviciile intracomunitare achiziționate de la .X. la dosarul cauzei este anexat un contract în limba engleză, pentru serviciile de asistență comercială, consultanță fiscală și juridică, procese, proceduri și audit intern, consolidare și raportare, management și administrare, invoice, anexe și 2 rapoarte de analiză pe anul 2012 pentru .X., .X.).

Conform prevederilor **art.8 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“8. Obligația de cooperare

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.

Mai mult, din unul din rapoartele de analiză reiese că acesta a fost emis pentru .X. societăți comerciale din România, astfel că nu justifică cheltuielile cu serviciile prestate numai pentru Societatea .X. S.A.

Referitor la cheltuielile cu chirile înregistrate în contabilitate în baza Contractului .X./2008 și a actelor adiționale, organele de inspecție fiscală au constatat că din contract nu reiese cu claritate dacă societatea a închiriat de la S.C. .X. S.A. un imobil, obiectul contractului fiind *“beneficiarul intenționează să ia în chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelate facilități agricole”*, prin contract nefăcându-se trimire la închirierea unui cămin studentesc, respectiv magazie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din contractul nr..X./2008 menționat pe factura nr..X./2010 emisă de S.C. .X. S.A, nu reiese clar că Societatea .X. S.A. a închiriat de la S.C. .X. S.A. (conform obiectului contractului "beneficiarul intenționează să ia în chirie depozitele, drumurile,

canalele de apă și celelalte facilitate agricole") nefăcându-se trimitere la niciun camin studentesc.

Societatea nu prezintă documente care să justifice necesitatea închirierii imobilelor menționate (camin studentesc, magazine) și anume situații referitoare la gradul de ocupare al căminului pe perioada închiriată raportat la cuantumul chiriei calculate lunar și înregistrată de contestatoare în evidența contabilă, adresa unde se află amplasate imobilele și drumurile la care se face referire în factură, documente care justifică utilizarea imobilelor și a drumurilor, etc.

La dosar sunt anexate Regulamentul pentru organizarea și desfășurarea practicii studentești și masteranților, convenția cadru, portofoliul de practică, modele de cerere, fișa de evaluare, documente care nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu închirierea unui camin studentesc, din acestea neexistând adresa căminului, numărul studenților repartizați care au efectuat practica, documentele care atestă efectuarea practicii de către studenți, semnate de personalul societății care avea această responsabilitate.

Ca urmare a celor analizate mai sus se reține că argumentele invocate și documentele prezentate de contestatară în susținerea contestației, nu sunt de natură să justifice **îndeplinirea în mod cumulativ a celor 2 condiții prevăzute de lege pentru deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate**, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli.

În ceea ce privește argumentul contestatarii, potrivit căruia art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, poate fi aplicat de organele de inspecție fiscală într-un număr limitat de situații și nu pentru a limita un drept de care beneficiază contribuabilii, organul de soluționare a contestației reține că potrivit acestor prevederi legale :

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

Astfel, legiuitorul a lăsat la latitudinea organelor fiscale posibilitatea reîncadrării formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, fără a limita în vreun fel situațiile în care se aplică aceste prevederi.

Astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, contestația **va fi respins ca**

neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu prestările de servicii neadmise la deducere.

2) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, .X. lei și .X. lei și TVA în sumă .X. lei, înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.A. pentru “*situație trecere bac*”:

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli și TVA aferentă sunt deductibile în condițiile în care societatea nu justifică cu documente necesitatea achiziționării acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, , în baza Contractului nr. .X./2010, a înregistrat în perioada 2010-2012, cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând “*situație trecere bac*” facturate de S.C. .X. S.A și a dedus TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă întrucât contestatara nu deține documente care să demonstreze efectuarea acestor servicii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în contabilitate la inspecția fiscală au fost recunoscute ca și deductibile fiscal cheltuielile aferente prestărilor de servicii de transport efectuate de terți.

În drept, referitor la impozitul pe profit sunt aplicabile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) din același act normativ, care prevăd:

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Conform prevederilor pct.48 și din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

Ca atare, în cazul serviciilor de management, consultanță, asistenta sau alte prestari de servicii expres prevăzute la articolele de lege mai sus-citate, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe **condiții cumulative**, respectiv sa aibă la bază contracte valabil încheiate și să fie justificate prin prisma **prestării efective a serviciilor** și a necesității lor în raport de specificul activităților desfășurate.

Pentru justificarea deductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei, Societatea .X. S.A. a prezentat Contractul nr. .X./2010 și facturile nr. .X./2010, nr. .X./2012, nr. .X./2013 și nr. .X./2012, precum și situații trecere bac.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit Contractului nr. .X./2010 *“Proprietarul va furniza către Beneficiar servicii de trecere a fluviului Dunărea, iar prețul pentru aceste servicii este legat numai de folosirea acestor vase și a echipajelor de pe vase”*.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că societatea deține contract în baza căruia au fost efectuate aceste cheltuieli, deține factură emisă în baza contractului, însă nu poate justifica necesitatea achiziționării acestor servicii de “trecere bac” având în vedere că transportul cerealelor era asigurat de societăți specializate.

Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării contestației, societatea nu a prezentat situații din care să reiasă numărul de treceri, tipul de autovehicule care au utilizat bac-ul, conform activității desfășurate, data în care au fost efectuate aceste treceri.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că Societatea .X. S.A. are înregistrate în contabilitate prestări servicii transport efectuate de terți, servicii care au fost recunoscute ca deductibile de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care societatea nu poate justifica necesitatea cheltuielilor de trecere bac.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatoarei potrivit căruia “având în vedere specificul activității pe care îl desfășoară, aceste servicii sunt necesare” întrucât organele de inspecție fiscală pe de o parte au acceptat ca și deductibile cheltuielile cu transportul de cereale efectuate de terți (în situația în care societatea a prezentat documente justificative în susținere), iar pe de altă parte societatea nu a putut justifica necesitatea achiziționării acestor servicii în condițiile în care transportul cerealelor era asigurat de societăți specializate.

În ceea ce privește TVA, sunt aplicabile art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ:

“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

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);”

coroborate cu **pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte

punctul de livrare a apei și după caz efectuarea de astfel de servicii până la hidrant, respectiv servicii de prelevare și transportul apei de la sursă la punctul de livrare;

- în sumă de .X. lei reprezentând cheltuieli de transport facturate astfel:

- **în sumă de .X. lei**, pe anul 2010, reprezentând servicii de transport facturate de S.C. .X. S.R.L. pentru care nu au fost prezentate documente (CMR, borderouri de transport) care să facă dovada prestării serviciilor,

- **în sumă de .X. lei**, pe anul 2010, facturate de S.C. .X. S.R.L. reprezentând servicii de transport neacceptate la deducere pe motiv că pe avizele de însoțire era înscris un alt beneficiar, respectiv S.C. .X. S.R.L.

- **în sumă de .X. lei**, pe anul 2011 reprezentând servicii de transport neacceptate la deducere pe motiv că nu au fost prezentate documente (CMR, borderouri de transport) care să facă dovada prestării serviciilor sau pe documentele de transport - CMR este menționat un alt beneficiar, respectiv S.C. .X. S.R.L., .X.

- **în sumă de .X. lei**, pe anul 2012, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, reprezentând servicii de transport neacceptate la deducere având în vedere că nu deține documente justificative (CMR, borderouri de transport) care să facă dovada prestării, sau pe CMR-uri este trecut un alt transportator (SC .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă.

În drept, conform prevederilor **art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

Se reține că la stabilirea sumei unui impozit, autoritățile fiscale **pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.**

De asemenea, conform prevederilor **art.21.(1) din același act normativ:**

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

coroborat cu dispozițiilor **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

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

coroborat cu pct.22 din același act normativ:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal, profitul impozabil determinându-se ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește cheltuiala cu serviciile de irigații organul de soluționare a contestației reține că potrivit Contractului nr. .X./2011 încheiat între Societatea .X. S.A. și .X., obiectul acestuia îl reprezintă:

- servicii de întreținere și reparații, pe bază de cotizație a infrastructurii principale de irigație până la punctul de livrare a apei, respectiv până la hidrant, până la transmiterea către beneficiar a infrastructurii de îmbunătățire funciară.,
- servicii de prelevare și transport a apei de la sursă la punctul de livrare prin intermediul infrastructurii de irigații, pe bază de tarif de livrare a apei de irigație.

Prin contractul menționat sunt prevăzute obligația beneficiarului de a delimita suprafața contractată, de la faza comandată de apă cu 15 zile înainte de aplicare udărilor și reconfirmarea înainte cu 3 zile *“să confirme prestatorului, săptămânal, prin proces verbal încheiat cu delegatul autorizat, suprafețele irigate și volumele de apă pompate pentru irigații [...]”*

În ceea ce privește obligațiile prestatorului, acestea constau în executarea lucrărilor de reparații cu alte firme autorizate, să livreze apă pentru irigații în limita volumelor de apă estimate la încheierea contractului, pe bază de programe săptămânale, să execute defecțiunile accidentale, etc.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt prezentate anexe la contractul multianual cu suprafața contractată pe anii 2010 – 2012, în care este completat doar punctul de livrare a apei pentru irigații și suprafața netă deservită, cu valoare contract pentru livrarea apei de irigații pe anul 2010, în care sunt completate punctele de livrare a apei și tariful de livrare a apei de irigații și facturile de refacturare cu energie electrică ce au atașate facturi emise de ENEL și anexe cu calculul sumei de plată a energiei electrice repartizată de .X. pentru Societatea .X. S.A. și alte societăți.

Față de cele prezentate mai sus reiese că documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor de irigații, respectiv nu s-au prezentat procese verbale din care să rezulte suprafața irigată și volumul de apă pompat, documentele care atestă doar suprafața deservită pe perioada 2010 – 2012, fără a fi defalcată pe fiecare an, și tariful pe 1000mc practicat pe anul 2010 nefiind suficient în justificarea acestor cheltuieli.

În ceea ce privește cheltuielile cu refacturarea energiei electrice se reține că prin contractul nr. .X./2011, la Cap.IV A4 lit.a) se prevede că:

„Determinarea volumului de apă pompate la fiecare punct de livrare a apei de irigare se efectuează astfel:

- în mod indirect – prin citirea, la începutul și la sfârșitul intervalului, a volumului înregistrat de contoarele de măsurare a consumului de energie electrică și împărțirea consumului lunar la consumul specific de energie electrică aprobat pentru determinarea volumului de apă care a fost pompat prin punctele de livrare”

Față de cele de mai sus se reține că deși au fost prezentate situații cu calculul contravalorii energiei electrice efectuat de prestator în vederea recuperării acesteia de la beneficiar, atât timp cât nu sunt prezentate documente din care să rezulte volumul de apă pompat pentru irigații, aceste cheltuieli nu sunt justificate ca fiind efectuate pentru serviciile de irigare.

În ceea ce privește cheltuielile cu serviciile de transport, din anexa nr.10 din Raportul de inspecție fiscală privind profitul impozabil stabilit suplimentar pe perioada 2010 – 2012 reiese că nu s-au acceptat la deducere cheltuieli cu transportul în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L.

Pentru **cheltuielile cu transportul facturate de S.C. .X. S.R.L.**, societatea prezintă numai factura nr. .X./2010 și nr. .X./2010 fără a avea anexate documente care să fără dovada prestării – CMR, avize de însoțire a mărfii etc. Deși la dosarul cauzei sunt prezentate .X. avize de însoțire a mărfii, acestea sunt datate din 19.07.2011 și 17.07.2011, iar facturile avute în vedere de organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile de transport emise de aceste societăți nu sunt datate în luna iulie 2011, iar 3 au înscrise la rubrica cumpărător, “S.C. .X. S.R.L - magazia .X. sau Silozul .X.”.

Referitor la **cheltuielile de transport înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L.** la dosarul cauzei, este prezentat Contractul nr. .X./2011, facturile nr. .X./2011 și nr. .X./2011, .X. borderouri de transport și avize de însoțire a mărfii. Din analiza avizelor de însoțire a mărfii, reiese că acestea sunt ilizibile, neputându-se compara locul de încărcare a mărfii, destinația și nici cantitatea de cereale transportate cu cele înscrise în Borderoul de transport prezentat ca anexă la factura în cauză. Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu poate recunoaște ca fiind documente justificative avizele de însoțire ilizibile.

În ceea ce privește cheltuielile de transport înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L la dosarul cauzei sunt prezentate Contract nr. .X./2011, facturile nr. .X./2012 și nr. .X./2012, precum și borderouri de transport și CMR-uri.

Din compararea CMR-urilor cu borderourile de transport, reiese că în cazul facturii nr. .X./2012 numai 2 CMR-uri corespund borderoului de transport anexat, celelalte CMR-uri având înscris ca transportator alte societăți, respectiv : S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește factura nr. .X./2012, acesta are anexat borderouri de transport, dar toate CMR-urile au înscris la rubrica transportator S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L, astfel că documentele prezentate nu justifică prestarea serviciilor de transport.

Referitor la cheltuielile de transport înregistrate în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. la dosarul cauzei se regăsește numai contractul nr. .X./2011 încheiat cu S.C. .X. S.R.L, nefiind prezentate alte documente justificative.

În ceea ce privește cheltuielile de transport facturate de S.C. .X. S.R.L. se reține că societatea prezintă contractul încheiat cu societatea transportatoare, facturi, borderou de transport, avize de însoțire nr. .X., nr. .X., nr. .X., nr. .X., nr. .X. și nr. .X. și CMR-uri, însă CMR-urile au înscrise la

expeditor, respectiv destinatari alte societăți comerciale cum sunt S.C. .X. S.R.L. sau S.C. .X. S.R.L.

Ca urmare, având în vedere că CMR-urile prezentate nu justifică efectuarea acestor servicii în scopul desfășurării activității Societății .X. SA nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Astfel în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere aceste cheltuieli, având în vedere că nu au fost prezentate borderouri de transport și CMR-uri care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate.

În consecință, nefiind prezentate documente care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor 2 condiții prevăzute de lege pentru deductibilitatea cheltuielilor, aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013**, contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu transportul și serviciilor de irigații.

4). Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând servicii de papetărie, poștă etc:

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent neadmiterii la deducere a acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice înregistrarea acestora în contabilitate.

Perioada verificată: 2012.

În fapt, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei, fără a deține documente justificative. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli pe motiv că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea .X. S.A. susține că serviciile de papetărie și poștă nu sunt necesare în permanență și deși nu s-au încheiat contracte în prealabil pentru acestea au fost achiziționate în scopul desfășurării activității economice a societății.

În drept, conform art.21 alin.4 lit.f) 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 bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”.

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

“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”.

Potrivit **art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991**, republicată:

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

Conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se reține că nici cu ocazia inspecției fiscale și nici pe parcursul soluționării căii administrative de atac, societatea nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile în sumă de .X. lei. Simpla susținere că acestea reprezintă cheltuieli cu servicii de papetărie, poștă etc., care nu sunt necesare societății în mod permanent, nu este suficientă în justificarea deductibilității acestor cheltuieli, nefiind precizate în detaliu nici serviciile achiziționate.

Ca urmare, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013**, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor fără documente justificative, în sumă de .X. lei.

5). În ceea ce privește:

- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu produse expirate;
- suma de (.X.) lei reprezentând cheltuieli aferente producției neterminată pe anul 2010 considerate deductibile pe anul 2011;
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de dispecerat, achiziție benzină, care nu sunt aferente veniturilor impozabile,
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli fără documente justificative pe anul 2011;
- suma de .X. lei reprezentând diferență de profit brut nedeclarată pe anul 2011;
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrat în contabilitate și nedeclarat pe anul 2011;
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu redevența aferentă anului 2009 ce nu a fost cuprinsă în costul producției neterminate.
- suma de (-.X. lei) reprezentând cheltuieli aferente producției neterminate pentru anul 2009, impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2009 și care sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 2010;
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu redevența aferentă anului 2010 ce nu a fost cuprinsă în costul producției neterminate;
- suma de .X. lei reprezentând diferență de profit brut nedeclarat pe anul 2011;
- suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit nedeclarat pe anul 2011.
- venituri din subvenții neînregistrate în sumă de .X. lei pe anul 2009,
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2010 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2009 (-.X. lei),
- venituri din subvenții neînregistrate în anul 2010 în sumă de .X. lei
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2011 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2010 (-.X. lei),
- venituri din subvenții neînregistrate în anul 2011 în sumă de .X. lei
- venituri din subvenții declarate eronat în anul 2012 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2011 (-.X. lei),
- venituri din subvenții acciză motorină aferente trim.III și IV 2010, înregistrate eronat în luna mai 2011, în sumă de .X. lei,
- venituri din subvenții acciză motorină declarate eronat anul 2011 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2010 în sumă de (-.X. lei),
- venituri din subvenții acciză motorină aferentă trim IV 2011 înregistrată eronat în anul 2012 în sumă de .X. lei;

- venituri din subvenții acciză motorină declarate eronat în anul 2012 și care au fost impozitate de organele de inspecție fiscală în anul 2011 în sumă de (-.X. lei),

cauza supusă soluționării este dacă impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor și stabilirii veniturilor impozabile este legal datorat, în condițiile în care deși societatea contestă impozitul pe profit în totalitate, prin contestație nu prezintă motivații cu privire la aceste venituri și cheltuieli.

Perioada verificată:2009 – 2012.

În fapt, prin decizia de impunere contestată s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Deși, Societatea .X. SA contestă impozitul pe profit stabilit prin actul administrativ contestat, pentru cheltuielile și veniturile enumerate mai sus nu prezintă argumente și documente.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”. Principiul a fost preluat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care statuează „*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*”.

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

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

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

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

În baza celor reținute și având în vedere că Societatea .X. SA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Întrucât prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru capetele de la pct.1, 2, 3 și 4 ale cap.III - C "Impozit pe Profit", iar la pct.5 de la același capitol s-a decis respingerea contestația ca nemotivată și, întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca impozitul pe profit pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată de impozitul pe profit pentru care s-a respins contestația ca nemotivată, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în quantum de .X. lei, se reține că întrucât la Capitolul III pct.1, 2, 3 și 4 s-a respins ca neîntemeiată constetația, iar la pct.5 de la același capitol s-a respins ca nemotivată contestația, iar potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul, ca o consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit, respectiv pentru suma de **.X. lei**.

6). Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. aferent cheltuielilor cu combustibilul (motorină) lipsă în gestiune în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța cu privire la aceste cheltuieli în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspecție fiscală nu au constatări proprii prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, la capitolul privind impozitul pe profit aferent anului 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că **suma de .X. lei** reprezintă cheltuieli cu combustibilul (motorină) constatat ca fiind lipsă în gestiune, cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea **.X. SA** susține că organul de inspecție fiscală și-a fundamentat eronat motivul neadmiterii deducerii cheltuielilor cu combustibilul și a TVA aferentă pe baza unor "*norme*" cu privire la cotele de consum stabilite pe fiecare lucrare în parte, transmise de către APIA, norme pe care organul de inspecție fiscală nu le-a prezentat societății.

Întrucât din constatările organelor de inspecție fiscală nu a reieșit motivul concret al neadmiterii la deducere a acestor cheltuieli, iar

contestatara a arătat că deține norme interne privind cotele de consum stabilite pe fiecare lucrare în parte, prin adresa nr. .X./2014, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal atacat clarificarea acestei situatii.

Potrivit raspunsului inaintat cu adresa nr. .X./2014, se precizează că suma de .X. lei a fost stabilita ca și cheltuiala nedeductibilă întrucât prin Decizia de impunere nr. .X./2012 emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. .X. în baza Raportului de inspectie fiscală nr. .X./2012 această sumă reprezintă bază de calcul pentru TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă unei cantități de .X. lei litri motorină lipsă în gestiune.

În drept, potrivit prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”, coroborat cu art. 94 alin. (2) lit. a) din același act normativ:

„a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Din prevederile legale invocate se reține că organele de inspectie fiscală trebuie să motiveze decizia de impunere pe baza constatărilor proprii și să investigheze toate actele și faptele pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere pe baza instrumentării cauzei de către organele de inspectie fiscală.

Astfel, în temeiul art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013 se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele fiscale să procedeze la reanalizarea situației de fapt, pentru același impozit și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ fiscal desființat, având în vedere considerentele din motivarea

prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie în perioada supusă verificării.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de **.X.** lei și penalitățile de întârziere în sumă de **.X.** lei aferente impozitului pe profit în sumă de **.X.** lei, se reține că acestea reprezintă accesorii în raport cu debitul și, întrucât prin prezenta decizie s-a dispus desființarea deciziei de impunere pentru debitul principal, ca o consecință, în baza principiului de drept accesoriul urmează principalul, se va desființa decizia de impunere contestată și pentru cuantumul acestora.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia nu datorează nici TVA stabilită suplimentar aferentă sumei de **.X.** lei, se reține că această taxă a fost calculată printr-un act administrativ fiscal emis anterior deciziei de impunere contestate și care nu face obiectul acesteia, fapt pentru care organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

D. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, aferentă prestărilor de servicii, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de societățile prestatoare în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată: 01.09.2012 – 31.12.2012.

În fapt, în perioada verificată, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, astfel:

- în sumă de **.X. lei** în baza facturilor nr. **.X./2012**, nr. **.X./2012** și nr. **.X./2012** emise de **.X.** pentru servicii de irigare;

- în sumă de **.X. lei** în baza facturilor emise de S.C. **.X.** S.A. reprezentând chirie imobile conform contract **.X./2008** și a actelor adiționale;

- în sumă de **.X. lei** în baza facturilor nr. **.X./2012** și nr. **.X./2012** emise de S.C. **.X.** S.R.L. și în sumă de **.X. lei** în baza facturii nr. **.X./2012** emisă de S.C. **.X.** S.R.L. reprezentând servicii de transport cereale;

- în sumă de **.X. lei**, în baza facturii nr. **.X./2012**, emisă de S.C. **.X.** S.R.L. pentru servicii de depozitare/condiționare porumb;

- în sumă de **.X. lei**, în baza facturilor nr. **.X./2012** și nr. **.X./2012**, emise de S.C. **.X. S.A. .X.** pentru "lucrări contractate";

- în sumă de **.X. lei** aferentă serviciilor de management și costuri structurale facturate de S.C. **.X. S.R.L.** denumită ulterior S.C. **.X. S.R.L.**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în temeiul prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ:

"ART.145

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

b) operațiuni taxabile;

ART.146

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);"

coroborate cu **pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78".

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, prevederilor art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(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”.

Potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea TVA intervine la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor, iar în cazul prestațiilor de servicii care determină decontări sau plăți succesive, 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.

Așa cum s-a analizat și la cap.III Impozit pe profit din prezenta decizie, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile, astfel:

În ceea ce privește serviciile de irigații facturate de .X. în baza Contractului nr..X./2011, ce are ca obiect executarea de către prestator a serviciilor constând în servicii de întreținere și reparații a infrastructurii principale de irigații până la punctul de livrare a apei și după caz servicii de reparații la punctul de livrare a apei până la hidrant, servicii de prelevare și de transport al apei de la sursă la punctul de livrare prin intermediul infrastructurii de irigații.

De asemenea, la dosarul cauzei sunt prezentate anexe la contractul multianual cu suprafața contractată pe anii 2010 – 2012, în care este complet doar punctul de livrare a apei pentru irigații și suprafața netă deservită, cu valoare contract pentru livrarea apei de irigații pe anul 2010, în care sunt completate punctele de livrare a apei și tariful de livrare a apei de irigații, precum și facturi de refacturare a energiei electrice ce au atașate facturile emise de X și anexe cu calculul sumei de plată a energiei electrice repartizată de .X. pentru Societatea .X. S.A. și pentru alte societăți.

Documentele prezentate nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor de irigații, nefiind prezentate procese verbale săptămânale din care să rezulte suprafața irigată și volumul de apă pompat, iar în ce privește

contravaloarea energiei electrice nu sunt prezentate documente din care să rezulte volumul de apă pompat pentru irigații în funcție de care se determină și cantitatea de energie electrică ce trebuia refacturată de prestator, conform Cap.IV A4 lit.a) din Contractul .X./2011.

Referitor la cheltuielile cu chiria facturate de S.C. .X. S.A. în baza Contractului .X./2008 și a actelor adiționale se reține că din contract nu reiese cu claritate dacă societatea a închiriat de la S.C. .X. S.A. un imobil, obiectul acestuia fiind “beneficiarul intenționează să ia în chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole”, nefăcându-se trimitere la închirierea unui cămin studentesc, respectiv magazine cum susține societatea contestatoare.

La dosarul cauzei sunt anexate Regulamentul pentru organizarea și desfășurarea practicii studentești și masteranzilor, convenția cadru, portofoliul de practică, modele de cerere, fișe de evaluare, documente care nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu închirierea unui cămin studentesc, din acestea nerezultând adresa căminului, gradul de ocupare a acestuia, numărul studenților repartizați care au efectuat practica, documentele care atestă efectuarea practicii de către studenți, semnate de personalul societății care avea această responsabilitate, nefiind de natură să justifice că aceste cheltuieli cu chiria au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la serviciile “structurale” facturate de S.C. .X. S.R.L (fosta S.C. .X. S.R.L.) în baza Contractele nr..X./2008 și nr..X./2013 ce are ca obiect “servicii agricole și structurale”, la facturile emise au fost prezentate centralizatoare din care reiese că pe lângă aceste servicii au fost facturate și cheltuieli cu carburanți, consumabile, chirii echipamente, protocol, asigurări, onorarii și alte tipuri de cheltuieli, pentru care nu deține documente justificative.

Din Contractul .X./2008 reiese că S.C. .X. S.R.L. a încheiat această convenție nu numai cu Societatea .X. S.A., ci și cu S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A. și S.C. .X. S.R.L., prin care S.C. .X. S.R.L. asigură servicii structurale constând în punerea la dispoziție de personal, asigurarea logisticii necesare serviciului IT, asistență în selectarea culturilor, mentenanță, asigurarea sistemului de telecomunicații și logistică de transport celor 4 societăți urmând ca S.C. .X. S.R.L. să colecteze cheltuielile accesorii și să le repartizeze proporțional cu suprafața administrată celor 4 părți contractante.

Astfel, din documentele prezentate, respectiv facturi și anexe la facturi ce poartă denumirea de *“Repartizare structură centrală”*, nu rezultă natura prestațiilor și nici dacă cheltuielile cu serviciile structurale sunt repartizate în quantum corect, respectiv în funcție de suprafața administrată, prezentarea

doar a contractelor, facturilor și anexelor nefiind suficiente pentru justificarea prestării efective a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește lucrările de construcții facturate de **S.C. .X. S.A. .X.** din actul adițional nr..X. la Contractul nr..X./2012 reiese că Antreprenorul general se obligă să execute lucrările prevăzute în anexa la contract și să prezinte rapoarte săptămânale ce atestă evoluția lucrărilor, iar facturile emise vor avea anexate situațiile de lucrări.

La dosarul cauzei nu sunt anexate astfel de documente, societatea prezentând doar contract și act adițional la contract, facturi și o situație de lucrări privind studiul geotehnic, execuție proiect construcții, care nu justifică executarea efectivă a lucrărilor contractate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că în cazul lucrărilor de construcții pot interveni recepții parțiale/sucesive pentru care societatea ar fi trebuit să prezinte procese verbale de recepție parțială și situații de lucrări.

Referitor la serviciile de depozitare facturate de S.C .X. S.R.L, din constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea prestatoare nu avea înregistrate în evidența contabilă construcții care ar reprezenta depozit de cereale aflat în proprietatea acestuia conform Contractului de servicii depozitare încheiat în data de 03.10.2012 ce implică costuri privind recepția, curățarea, tararea, depozitarea și livrarea de cereale.

Prin contractul anexat la contestație, la pct.2.5 se prevede că predarea-primirea mijloacelor fixe în depozit și din depozit se va face pe baza proceselor verbale de recepție sau de livrare, societatea neprezentând astfel de documente din care să rezulte cantitatea de cereale predate-primite, respectiv care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Deși este prezentată o factură la care sunt anexate două documente, în limba engleză, fără prezentarea proceselor verbale de recepție sau de livrare acestea nu justifică cantitățile de cereale supuse operațiunilor de depozitare/uscare facturate.

În ceea ce privește serviciile de transport facturate de S.C. .X. S.R.L și S.C. .X. S.R.L se rețin următoarele:

Pentru serviciile de transport facturate de S.C. .X. S.R.L societatea a prezentat contract, facturile nr..X./2012 și nr..X./2012, precum și borderouri de transport și CMR-uri. Din compararea CMR-urilor cu borderourile de transport, reiese că în cazul facturii nr..X./2012 numai 2 CMR-uri corespund borderoului

de transport anexat, celelalte CMR-uri au înscris ca transportator alte societăți: S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

În ceea ce privește factura nr..X./2012 aceasta are anexate borderouri de transport, însă toate CMR-urile au înscris la rubrica transportator o altă societate, respectiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L, astfel că documentele prezentate nu justifică prestarea serviciilor de transport în scopul operațiunilor taxabile al societății contestatoare.

Scrisoarea de transport CMR este documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, potrivit art.40 alin. 4 din OMTCT nr.1892/2006 care prevede că :

*“(4) Pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic internațional, prin document de transport se înțelege **scrisoarea de transport C.M.R. prevăzută de Convenția C.M.R.**”*

Documentele de transport rutier sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele adoptată la Geneva în anul 1956, care **la art.9 alin.1)** prevede:

”Scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.”

iar **potrivit art.13, alin.1) din aceeași convenție:**

„ După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberarea, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și că marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire.”

De asemenea, pentru serviciile de transport facturate de **S.C. .X. S.R.L.**, a fost prezentat doar contractul încheiat între părți fără a se prezenta alte documente justificative (CMR-urile, borderouri de transport) care să facă dovada prestării efective a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale societății contestatoare.

Față de cele de mai sus se reține că nu au fost prezentate documente care să justifice că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale societății nefiind astfel îndeplinite cele două condiții prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din

Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de papetărie, poștă:

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.A. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice înregistrarea TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (papetărie, poștă etc) având în vedere că nu s-au prezentat documente care să justifice achiziția acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“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);”

coroborate cu **pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare :

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de îndeplinirea cumulativă a două condiții:

- deținerea unei facturi care să fie completată cu toate datele cerute de lege, așa cum sunt prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- bunurile și serviciile achiziționate să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, întrucât S.C. .X. S.A. nu a prezentat niciun fel de document din care să reiasă achiziția acestor bunuri și servicii, susținerea contestatarii potrivit căreia aceste bunuri și servicii îi erau necesare doar ocazional, fapt pentru care nu necesită existența unui contract în acest sens, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, în vederea demonstrării necesității achiziției unor astfel de servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuia să prezinte documente justificative, în același sens fiind și Decizia nr..X./ 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

În consecință, și pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3). Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) dedusă eronat aferentă facturilor nr..X/2011 și nr..X/2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, în condițiile în care Societatea .X. S.A. prin contestație, nu aduce niciun argument în susținere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei reprezintă TVA dedusă eronat în jurnalul de cumpărări al lunii octombrie 2012, aferentă facturii nr..X/2011, sumă care a fost înregistrată și în jurnalul de cumpărări al lunii mai 2011.

De asemenea, suma de .X. lei reprezintă TVA dedusă eronat în jurnalul de cumpărări al lunii octombrie 2012, aferentă facturii nr..X/2011, sumă care a fost înregistrată și în jurnalul de cumpărări al lunii noiembrie 2011.

Din TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de .X. lei calculată prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile suplimentare de plată și contestată, societatea nu aduce argumente pentru TVA în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.206 (1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, conținutul contestației cuprinzând enumerarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2013 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală reprezentând impozit pe profit și TVA, enumerarea unor constatări ale organelor de inspecție fiscală și calificarea acestor constatări ca fiind incorecte, fără a fi prezentat niciun argument în sprijinul acestor aprecieri nefiind suficiente.

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

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

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

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile **pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, care prevăd:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de 917.184 lei, în conformitate cu prevederile **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:(..)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, va fi respinsă contestația formulată de Societatea .X. S.A. **ca nemotivată** pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013 pentru **suma de .X. lei reprezentând TVA.**

2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013 pentru suma de **.X. lei reprezentând TVA.**

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2013, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. privind contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2013 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. .

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

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

DIRECTOR GENERAL