

DECIZIA nr. 40/2016
privind soluționarea contestației depusă de
SC XXX SRL

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații din cadrul
Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, prin adresa nr. A-SLP X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/2016 asupra contestației formulate de **SC XXX SRL**, cu sediul în Municipiul ..., județul Constanța, CIF ... prin SCA X conform imputernicirii avocațiale seria B nr. 3007852/30.05.2016, aflată în original în dosarul contestației..

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală și Raportul de inspectie Fiscală nr. F-MC X/2016, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, în baza prevederilor Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile Ordinului A.N.A.F. nr.3741/23.12.2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015.

Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 au fost stabilite în sarcina S.C. XXX SRL obligații suplimentare de plată în suma totală de X lei, după cum urmează:

- X lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată
- X lei dobânzi de întârziere
- X lei penalități de întârziere

Prin contestația depusă S.C. XXX SRL solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016 și a Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC X/2016 în ceea ce privește TVA suplimentară în suma de **X lei**, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente sumei TVA contestată.

Prin adresa nr. X/2016 am solicitat societății să precizeze cuantumul accesoriilor contestate. Prin adresa înregistrată la DGAMC sub nr. 62424/16.08.2016 societatea a precizat cuantumul accesoriilor contestate ca fiind în suma de **X lei**, calculate și defalcate în tabelul alăturat adresei ca dobânzi/majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

Prin adresa nr. X/2016 am solicitat organelor de inspectie fiscală, printre altele, să calculeze și să comunice accesoriile aferente TVA

contestata. Prin adresa de raspuns nr. 106.571/13.07.2016 acestea nu au calculat si nu au comunicat accesoriile aferente TVA contestata.

Se retine ca **societatea contesta suma totala de X lei**, compusa din TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Contestatară a solicitat, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susținerea orală a contestației formulate, aceasta având loc în data de 19.09.2016 la sediul DGAMC, cu participarea reprezentantului societății și a reprezentanților organului emitent al actului administrativ fiscal atacat, susținerile contestatarii fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată dosarului cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC X/2016 au fost comunicate societății in conformitate cu prevederile art. 47 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu adresa nr. 921AIF/**04.05.2016**, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în data de **30.05.2016** sub numărul 41.702 și la Activitatea de Inspectie Fiscala in data de 01.06.2016 sub nr.105.490.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, la data înregistrării contestației societatea regăsindu-se la poziția nr. X din Anexa 1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/17.12.2015 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de **SC XXX SRL**.

I. Prin contestația formulată SC XXX SRL solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016 și a Raportului de inspectie fiscala nr. F-MC X/2016 **pentru suma totala de X lei** compusa din TVA stabilita suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Societatea arata ca la data de 07.04.2016 a depus la organele de inspectie fiscala punctul de vedere fata de constatarile inscrise in RIF-ul din 27.04.2016 insotit de 43 de inregistrari constand in copii dupa facturi, contracte de colaborare cu furnizorii, procese verbale si alte inregistrari nominalizate in contestatie.

ASPECTE PROCEDURALE

1. Societatea sustine ca nu au fost respectate dispozitiile legale referitoare la procedura de intocmire a actelor inspectiei fiscale. Aceasta deoarece organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea nu ar fi prezentat documente justificative din care sa rezulte realitatea, oportunitatea si exactitatea prestarilor de servicii, or, societatea a pus la dispozitie documente pe timpul inspectiei fiscale si a atasat punctului de vedere documentele mentionate. Se invoca prevederile art. 5, art. 7 si art. 105 din Codul de procedura fiscala (2003) pe care societatea opineaza ca organele de inspectie fiscala nu le-au respectat.

2. Decizia de impunere si RIF-ul nu sunt motivate corespunzator, in conformitate cu prevederile art. 43 din Codul de procedura fiscala, deoarece TVA stabilita suplimentar ignora situatia fiscala reala, asa cum aceasta rezulta din documentele si explicatiile oferite organelor de inspectie fiscala. Se repeta motivul de la punctul precedent si suplimentar ca organele de inspectie fiscala nu au indicat motivele pentru care au inlaturat sustinerile societatii formulate prin punctul de vedere depus in 07.04.2016.

PE FOND

1. Societatea detine documente care dovedesc fara dubiu ca achizitiile de servicii pentru care nu s-a admis deducerea TVA sunt reale si in scopul operatiunilor sale impozabile.

In mod eronat organele de inspectie fiscala isi motiveaza decizia prin invocarea art. 21 lit. m) din Codul fiscal si pct. 48 al Normelor metodologice de aplicare, acestea fiind aplicabile pentru verificarea impozitului pe profit si nu a TVA. Dreptul de deducere a TVA este reglementat de art. 145 si art 146 din Codul fiscal, respectiv art. 167 si art. 168 din Directiva europeana 112/2006.

Arata ca serviciile achizitionate pentru care nu s-a admis deducerea TVA au generat venituri pentru XXX, fiind evident ca aceste servicii au fost efectuate in scopul activitatii economice a societatii. Furnizorii in cauza au colectat TVA, astfel ne gasim in situatia unei *duble taxari*.

In privinta prestarilor de servicii de transport marfuri au facut dovada realitatii prestarilor de servicii cu contracte, facturi in care sunt mentionate data, numarul avizului de insotire, cantitatea de marfa transportata, numarul de inmatriculare al vehiculului care a efectuat transportul.

Precizeaza ca toate transporturile au fost efectuate pe teritoriul Romaniei, motiv pentru care nu se intocmeste CMR-ul pretins de organele de inspectie fiscala.

2. In ceea ce priveste nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA, pentru achizitiile de la:

- SC XX SRL,
- SC XX SRL,
- SC XX SRL,

societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala documente privind realitatea si necesitatea prestarilor de servicii.

3. Pentru TVA in suma de XX lei dedus din factura nr. 0287/15.07.2013 emisa de XX SRL, aferenta inchirierii salii de conferinta Golden Palace a prezentat Contractul de eveniment nr. 2/15.07.2013, incheiat cu XX SRL, Minuta din 15.07.2013 si factura 0287/15.07.2013.

4. Pentru TVA dedusa din facturile emise de XX SRL detine contract de prestari servicii transport marfa, facturi si anexe la facturi. In anexe sunt precizate numarul avizului de insotire, cantitatea de marfa transportata, numarul de inmatriculare al vehiculului care a efectuat transportul.

5. In privinta relatiilor cu XX prin Actul aditional nr. 1/26.03.2011 la Contractul nr. 41/26.03.2011, s-a convenit ca in cazul in care XXX vinde marfa catre alti clienti la un pret mai bun, aceasta se angajeaza sa plateasca catre XX SRL un comision de 60 euro/tona.

Operatiunea contractata initial consta in decojirea de seminte de floarea soarelui de catre XXX SRL, cu utilaje furnizate de XX SRL, pe care XXX SRL le decojeste si le livreaza tot catre XX SRL, acesta din urma, pentru livrarile sale ulterioare de seminte de floarea soarelui decojite si livrate de XXX SRL, obligandu-se sa nu depaseasca un adaos maxim de 60 euro/tona.

In mod eronat apare interpretarea organelor de inspectie fiscala, anume ca "*prestatorul va plati pentru neindeplinirea contractului suma de 60 euro/tona*", aceasta nerezultand din continutul contractului sau actului aditional, de fapt fiind vorba de comisionul convenit de partile contractante, in consecinta dispozitiile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal nu sunt incidente in speta.

6. SC XX SRL a prestat servicii de prospectare a pietii si gasire de furnizori de cereale, intermedierea contractelor de vanzare cumparare, colaborare si asistenta pentru livrari de cereale. SC XX SRL a prestat servicii de colaborare si asistenta pentru livrare cereale. De asemenea a emis factura de avans din data de 27.10.2014 pentru inchirierea unei sali de conferinta. Chiar daca evenimentul nu a avut inca loc (ca si in cazul avansului pentru inchiriere platit catre XX SRL cu factura din 28.10.2014) nu sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 11 din Codul fiscal pentru a nu fi luate in considerare tranzactiile.

SC XX SRL a prestat servicii de lucrari agricole de arat, grapat, fertilizat conform situatiilor de lucrari.

SC XX SRL a prestat servicii de lucrari agricole de arat, grapat, fertilizat conform deviz lucrari anexat facturii.

SC XX SRL a prestat servicii de depozitare şrot floarea soarelui. Dovada prestarii serviciilor se face cu contract de custodie, factura, Situatia stocurilor, Fisa de magazie.

Pentru XX SRL dovada prestarii serviciilor de colaborare si asistenta pentru livrari de cereale se face cu contract, factura, anexa.

7. Obligatiile fiscale accesorii trebuiesc anulate, avand in vedere ca TVA de plata a fost determinata eronat, in baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

In dovedirea contestatiei societatea intelege sa se foloseasca de inscrisurile depuse la dosarul contestatiei inclusiv de cele depuse alaturat punctului de vedere.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-MC X/2016, **organele de inspectie fiscala** din cadrul Direcţiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina societăţii XXX SRL, TVA de plata suplimentara in suma totala de X lei si accesorii aferente, din care societatea contesta TVA in suma de X lei si accesorii aferente.

Inspectia fiscala a fost efectuata in perioada 02.10.2015 - 24.03.2016, avand ca obiectiv verificarea TVA solicitata la rambursare si a cuprins perioada 01.06.2013 - 31.07.2015.

TVA contestata s-a stabilit prin neadmiterea deducerii TVA in suma de **X lei**, dedusa de societate aferent unor achizitii de servicii, pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu a prezentat documente referitoare la prestatia executata din care sa rezulte ca prestatia "*este efectiv realizata, reala si oportuna*" si este in scopul realizarii operatiunilor impozabile.

Organele de inspectie fiscala au precizat ca in urma inspectiei fiscale nu au fost sesizate organele de cercetare sau de urmarire penala.

TVA neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala, in suma de X lei, se compune din TVA provenind din achizitii de servicii, dupa cum urmeaza:

Nr.	Furnizor	Suma TVA -lei-	Achizitia
1.	XX SRL	X X	Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Servicii hoteliere Asistenta si participare livrare

			Inchiriere sala conferinte Inchiriere sala conferinte Asistenta si participare livrare Avans inchiriere sala conferinte
2.	XX SRL	X	Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare
3.	XX SRL	X	Inchiriere sala conferinte Golden Palace
4.	XX SRL	X	Transport marfa Transport marfa
5.	XX SRL	X	Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare Asistenta si participare livrare rapita
6.	XX Investment SRL	X	Despagubiri neindeplinire contract
7.	X	X	Asistenta si participare livrare
8.	XX SRL	X	Transport marfa Depozitare şrot floarea soarelui
9.	X SRL	X	Transport marfa
10.	XX SRL	X	Lucrari agricole
11.	XX SRL	X	Colaborare si asistenta livrari Avans inchiriere sala conferinte
12.	X	X	Colaborare si asistenta livrari
	Total	X	

Ca temeuri de drept ale neadmiterii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in decizia de impunere, s-au mentionat prevederile art. 11 alin. (1), art. 137 alin. (3) lit. b), art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si punct 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

III. Având în vedere actele si documentele existente la dosarul cauzei, susţinerile contestatarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatara şi de organul fiscal se reţin următoarele:

III.1 ASPECTE PROCEDURALE

Sustinerile societatii sunt referitoare la motivarea necorespunzatoare sau eronata a deciziei de impunere contestata si neindicarea motivelor pentru care organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de sustinerile societatii formulate prin punctul de vedere depus in 07.04.2016.

Prin raportul de inspectie fiscala, la capitolul VI pct. 2, organul de inspectie fiscala arata ca documentele anexate punctului de vedere au fost analizate in timpul inspectiei fiscale si ca aceste documente nu intrunesc conditiile prevazute de art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Cu privire la motivarea necorespunzatoare a deciziei de impunere se retine ca aceasta nu constituie un motiv de nulitate prevazut de lege.

Cum societatea nu indica prevederi legale exprese incalcate, in invocarea nerespectarii unor proceduri ale inspectiei fiscale si nu argumenteaza incalcarea prevederilor din Codul de procedura fiscala (2003) indicate, decat prin aceea ca nu ar fi fost respectata regula privind stabilirea situatiei fiscale reale, ceea ce presupune analiza pe fond a contestatiei, se retine ca argumentele societatii nu sustin exceptia invocata si sunt aparari de fond ce vor fi avute in vedere cu ocazia analizei pe fond a contestatiei.

Aceasta si deoarece decizia de impunere contestata cuprinde motivele de fapt ce au stat la baza emiterii deciziei, ce se completeaza cu constatările inscrise in RIF-ul nr. F-MC X/2016, care face parte integranta din decizia contestata, in cuprinsul deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, la pagina 5, punctul "5-Dispozitii finale" facandu-se mentiunea:

"La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspectie fiscală care, împreună cu anexele, conține 474 pagini."

PE FOND

III. 2 Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei, in conditiile in care se depun la dosarul cauzei, in copie, facturi de achizitie si documente referitoare la prestarea serviciilor facturate, prezentate si cu ocazia inspectiei fiscale, a caror analiza nu a fost descrisa de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, ceea ce nu permite cunoasterea temeiurilor in baza carora s-a considerat ca aceste documente nu confirma realitatea sau oportunitatea prestarilor de servicii achizitionate.

În fapt, societatea contesta in parte Decizia de impunere nr. F-MC X/2016, pentru TVA de plata stabilita suplimentar in suma de X lei si accesoriile aferente in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de X lei prin neadmiterea deducerii TVA pentru unele achizitii de

servicii la care s-a considerat ca societatea nu dovedeste cu documente corespunzatoare prestarea efectiva a serviciilor consemnate in facturile de achizitie sau ca aceste servicii au fost achizitionate in folosul operatiunilor economice desfasurate de societate.

Sintetizand motivele de fapt si tipurile de servicii pentru care s-a inlaturat dreptul de deducere al TVA situatia TVA stabilita suplimentar contestata se prezinta astfel:

Nr.	Tip servicii	Prestator	TVA dedusa -lei-
III.2			
1.	Asistenta si participare livrare	XX SRL	X
		XX SRL	X
		XX SRL	X
		X	X
		XX SRL	X
		X	X
		Total	X
2.	Transport marfa	XX SRL	X
		XX SRL	X
		X SRL	X
		Total	X
3.	Despagubiri neindeplinire contract	XX Investment SRL	X
4.	Inchiriere sala conferinte	XX SRL	X
		XX SRL	X
		Total	X
5.	Depozitare şrot floarea soarelui	XX SRL	X
6.	Lucrari agricole	XX SRL	X
		Total III.2 (1-6)	X
III.3			
1.	Avans inchiriere sala conferinte	XX SRL	X
		XX SRL	X
		Total	X
2.	Servicii hoteliere	XX SRL	X
		Total III.3 (1-2)	X
		Total general (III.2 + III.3)	X

Contestatarul sustine ca indeplineste conditiile de deducere a taxei, din punct de vedere formal detinand facturi de achizitie iar din punct de vedere

substantial detinand documente care atesta realitatea prestarii serviciilor si ca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor sale impozabile, documente pe care le-a prezentat organelor de inspectie fiscala, atasate in copie la punctul de vedere din 07.04.2016, cu ocazia finalizarii inspectiei fiscale. Nu depune aceste documente odata cu contestatia facand precizarea ca le-a depus atasate punctului de vedere. Organele de inspectie fiscala ne-au transmis printr-un mail documentele atasate punctului de vedere depus de societate in data de 07.04.2016.

In drept, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat decizia emisa pe prevederile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, potrivit carora:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

„ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, **afertă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, [...]**

Potrivit dispozitiilor acestor prevederi legale se retine ca deducerea taxei de catre o persoana impozabila este conditionata de indeplinirea urmatoarelor conditii:

- prestarea efectiva a serviciilor achizitionate (taxa sa fie „**afertă achizițiilor**”),

- serviciile achizitionate sa îi fie prestate în beneficiul său si in folosul operatiunilor sale impozabile cu drept de deducere, de către o alta persoană impozabilă,

- detinerea facturii emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia

de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

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

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății

față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Chiar dacă considerentele ICCJ de mai sus se bazează pe prevederi legale aplicabile impozitului pe profit, se reține că între justificarea necesității și realității costurilor cu serviciile deductibile la calculul impozitului pe profit și justificarea realității prestării serviciilor pentru care se deduce taxa pe valoarea adăugată și că acestea să fie în folosul operațiunilor impozabile există o perfectă asemănare. Invocarea prevederilor respective de la Titlul II- Impozitul pe profit din Codul fiscal nu constituie un temei de drept pentru înlăturarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată reglementată de Titlul VI din Codul fiscal, dar, reglementând practic aceleași cerințe de fapt, ca achizițiile de servicii să fie reale și în folosul activității economice al societății, în vederea realizării unor venituri impozabile, sunt utile în înțelegerea modului în care contribuabilii pot și trebuie să justifice îndeplinirea cerințelor legale. Apare astfel necesitatea detinerii unor *"documente justificative"*, în afara celor expres reglementate sau prevăzute de normele contabile sau Codul fiscal, prin care să se dovedească realitatea prestării serviciilor și ca efectul prestării acestora este în folosul obținerii unor venituri sau al unor operațiuni impozabile ale societății.

Se reține că societatea a prezentat astfel de *"documente justificative"* organelor de inspecție fiscală, dar acestea s-au limitat la a analiza doar unele aspecte de formă ale documentelor „justificative” prezentate de contestatară, fără a analiza pe fond aceste documente întocmite în vederea dovedirii prestării efective a serviciilor și totodată fără a analiza dacă acestea sunt în legătură cu operațiunile impozabile ale societății, elemente de natură a dovedi că serviciile contractate au fost sau nu au fost în folosul operațiunilor impozabile ale XXX SRL.

De altfel organele de inspecție fiscală motivează în fapt, referitor la neadmiterea deducerii taxei pentru achiziții de servicii, că nu s-au prezentat documente justificative *"referitoare la prestația executată din care să rezulte că este efectiv realizată, reală și oportună și este utilizată în scopul operațiunilor impozabile"*. Din motivul astfel formulat nu se înțelege dacă organele de inspecție fiscală au considerat fie că prestațiile consemnate în facturile prestatorilor nu sunt reale fie că aceste prestații, deși sunt reale, nu sunt în folosul operațiunilor impozabile ale societății, cu drept de deducere.

Dacă o achiziție nu este reală nu se poate deduce nici taxa pe valoarea adăugată aferentă, nefiind necesară analiza îndeplinirii condiției referitoare la faptul că achiziția să fie în folosul operațiunilor impozabile, deoarece implicit o achiziție nereală nu poate fi în folosul operațiunilor impozabile ale beneficiarului. Dar o prestație de servicii, chiar dacă este reală, poate să nu fie în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, precum și a cheltuielilor aferente, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina natura operațiunilor aferent carora nu a admis deducerea TVA, starea de fapt în integralitatea ei, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Echipele de inspecție fiscală avea obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

1. Referitor la TVA în suma de X lei, aferenta contractelor de colaborare și asistența pentru livrări încheiate cu XX SRL, XX SRL, XX SRL, X SRL, XX SRL, X SRL, reținerile organelor de inspecție fiscală consemnate în RIF-ul din 27.04.2016 (pentru X nu sunt consemnate constatări) sunt că, urmare a adreselor nr. 67/19.01.2016 și nr. 70/20.01.2016 societatea nu a prezentat documente din care să rezulte realitatea prestarilor de servicii și ca aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor impozabile. Analizând numai contractele de colaborare prezentate, organele de inspecție fiscală concluzionează că Societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte "in ce a constat asistența și participarea prestatorilor la livrările de produse, în ce perioadă au avut loc, etc", "in ce a constat activitatea de colaborare, la ce livrări a asistat, în ce perioadă", "in ce au constat acțiunile la care a participat prestatorul, în ce perioadă, locul de desfășurare a acțiunilor, etc", " in ce au constat asistența și participarea prestatorului la livrările de floarea soarelui, perioada în care au avut loc aceste prestări de servicii".

Or, din documentele comunicate de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. 106571/13.07.2016, înregistrată sub nr. SSC 1130/14.07.2016, rezultă că în afara de contractele de colaborare și facturile în cauză, aferent fiecărei facturi emise de fiecare prestator societatea a prezentat câte o anexă întocmită de fiecare prestator - în care se detaliază ca activitatea desfășurată de prestator constă de fapt în identificarea unor furnizori de produse agricole (soia, floarea soarelui, rapiță) precizându-se cantitatea livrată de aceștia către contestatară, cantitate la care prin aplicarea tarifului de 50 de lei/tona convenit prin contract rezultă valoarea fiecărei facturi.

Spre exemplu, contractul de colaborare si asistenta pentru livrari nr. 298/03.06.2015, incheiat de contestatara-**beneficiar** cu XX SRL, are ca obiect livrarea cantitatii de 1600 tone rapita recolta 2015, prevazandu-se un tarif de 50 lei/tona + TVA si o valoare a contractului de 1600 tone X 50 lei/tona = X lei + TVA .

Factura aferenta, nr. 2901/15.06.2015, in valoare totala de X lei, are valoarea fara TVA de X lei, TVA in suma X lei, iar ca denumire a serviciilor facturate "*Comision conform contract de colaborare si asistenta pentru livrari 298/03.06.2015, produsul rapiță*".

Anexa nr. 1/30.06.2015, la factura nr. 2901/15.06.2015, intocmita de XX SRL, are inscrisa mentiunea că "*in perioada 03.06.2013 - 06.06.2013 am avut intalnire cu persoanele care reprezinta societatile enumerate mai jos pentru a discuta despre productia de rapita. In urma discutiilor am stabilit ca vor vinde rapita catre XXX SRL.*" In continuare sunt inscrisi 8 furnizori, cantitatea de rapita de livrat catre XXX asumata de fiecare din acestia, cantitatea totala convenita de 1604,25 tone si cantitatea facturata de acestia de 1600 tone. Apare si un calcul "*1600X62=X lei*".

Se retine ca organele de inspectie fiscala au interpretat contractul in cauza ca avand ca obiect principal participarea prestatorului la livrarile efectuate de SC XXX SRL. In fapt operatiunile vizate, conform documentelor justificative prezentate, sunt referitoare la livrarile efectuate de furnizorii de rapita catre SC XXX SRL. Interpretarea clauzelor contractuale se face in functie de vointa partilor si nu de sensul literal al termenilor utilizati in redactarea formularului scris al contractului, caci potrivit art. 1266 din Codul civil aprobat prin legea nr. 287/2009:

"Interpretarea contractului

Art. 1266

Interpretarea după voința concordantă a părților

(1) Contractele se interpretează după voința concordantă a părților, iar nu după sensul literal al termenilor.

(2) La stabilirea voinței concordante se va ține seama, între altele, de scopul contractului, de negocierile purtate de părți, de practicile statornicite între acestea și de comportamentul lor ulterior încheierii contractului.

Prin urmare, interpretand coroborat documentele in cauza (contract-factura-anexa) rezulta ca serviciile convenite se refera la identificarea de catre prestator a unor furnizori de rapita pentru beneficiarul SC XXX SRL, in schimb prestatorul primind 50 lei fara TVA sau 62 lei cu TVA per tona livrata catre beneficiar. Dealtfel la art. 2 din contract se precizeaza ca obiectul contractului il constituie **Rapiță Recolta 2015**, or contestatara care este detinatoarea unei fabrici aprovizioneaza rapita si livreaza șrot rapița, conform

celor consemnate in RIF de organele de inspectie fiscala, nefiind mentionat in RIF ca societatea ar efectua livrari de rapita din **recolta** proprie.

Majoritatea contractelor de colaborare si asistenta pentru livrari produse agricole, incheiate cu 6 prestatori, precum si anexele la facturi, au un format asemanator, ceea ce indica ca formatul acestora a fost conceput/agreat de beneficiar. Prin urmare situatia exemplificata mai sus si considerentele retinute se regasesc intocmai in toate tranzactiile de acest fel pentru care nu s-a admis deducerea taxei.

In privinta contractelor incheiate cu XX SRL se retine ca la dosarul contestatiei s-a depus si contractul nr. 88/04.03.2014, altfel formulat decat celelalte, dar care se executa in acelasi fel si pentru care factura emisa are atasat acelasi tip de anexa de intemediere in achizitii de produse agricole. Astfel contractul nr. 88/04.03.2014 se intituleza "*de colaborare*" prevazand expres ca obiect al contractului "*gasirea de furnizori de cereale si intermedierea contractelor de vanzare-cumparare pentru bunurile oferite spre achizitionare*" catre XXX SRL. Totusi organele de inspectie fiscala nu consemneaza in RIF nimic cu referire la inlaturarea dreptului de deducere pentru aceasta achizitie (factura nr. 5808/30.04.2014), pentru care se recunoaste dreptul de deducere pentru TVA in suma de X lei, suma TVA nefiind inclusa in anexa nr. 6 la RIF, anexa in care se mentioneaza achizitiile pentru care nu s-a admis deducerea TVA. Rezulta astfel ca organele de inspectie fiscala au analizat operatiunile pentru care au inlaturat dreptul de deducere a taxei doar prin cele consemnate in clauzele contractelor de colaborare, ad literam, fara a analiza si alte documente, pe care societatea le detine cu privire la aceste operatiuni, cum ar fi anexele la facturi in care se detaliaza in ce a constat serviciul facturat.

In concluzie se retine ca anexele la facturi furnizeaza date referitoare la: "*in ce a constat activitatea de colaborare*", "*in ce au constat actiunile la care a participat prestatorul, in ce perioada*," etc., prin urmare unele din motivele de fapt ale neadmiterii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente acestor achizitii de servicii nu se justifica.

Se retine ca motivele organelor de inspectie fiscala nu sunt clare si concludente, unele fiind chiar neintemeiate, organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele detinute/prezentate in vederea stabilirii starii de fapt fiscale in integralitatea sa, impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste operațiuni, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Fata de cele aratate la acest punct urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

2. Referitor la TVA in suma de X lei aferenta facturilor de transport, emise de XX SRL, XX SRL si X SRL organele de inspectie fiscala, au considerat insuficiente documentele prezentate de contestatara, pentru dovedirea prestarii serviciilor, considerand ca se impunea intocmirea si prezentarea si a unor alte documente precum „*CMR-uri, avize insotire marfa, tichete cantar, etc.*”, fara a preciza prevederile legale ce prevad expres intocmirea sau prezentarea documentelor nominalizate.

Societatea a prezentat aferent facturilor de transport contracte incheiate cu furnizorii si anexe la facturi. Anexele la facturile de transport emise de XX SRL prevad data efectuarii transportului, numarul avizului de insotire a marfii transportate, cantitatea transportata, denumirea marfii transportate. Totodata este precizat si numarul facturii intocmite de XX SRL pentru comercializarea marfii respective, in calitatea sa de furnizor de cereale al XXX SRL. Numerele atribuite facturilor de comercializare cereale si celor de transport fac parte din aceeasi plaje de numere, chiar sunt consecutive, ceea ce indica faptul ca transportul se refera la marfa facturata de acelasi transportator.

Astfel, organele de inspectie fiscala, care considera insuficiente documentele justificative prezentate privind efectuarea transporturilor, desi in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu se consemneaza analiza efectuata asupra acestora, puteau efectua verificari asupra modului de aprovizionare cu materii prime unde se puteau identifica tichetele de cantar solicitate sau avizele de insotire a marfii. Dealtfel CMR-urile lipsa precizate nu sunt obligatorii pentru transportul intern ci pentru transportul international si nu se poate imputa contestatarei nedetinererea acestui document, in conditiile in care transporturile in cauza sunt pentru parcurs intern.

Se retine ca analiza efectuata asupra documentelor prezentate a fost formala, fara a se analiza si incerca stabilirea unei legaturi intre serviciile de transport si cele de aprovizionare. Solicitarea sau invocarea unor alte documente, nominalizate anterior, nu este insotita de temeiul legal ce obliga la intocmirea unor astfel de documente, ce nu constituie documente financiar contabile anume prevazute de normele legale.

Mai mult, potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014:

"Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate."

Cum organele de inspectie fiscala nu au efectuat verificari complete privind serviciile in cauza, nefiind nici analizate pe fond documentele prezentate, totodata nefiind efectuata nici o solicitare de control incrucisat sau de furnizare a unor documente, explicatii, nu s-a consemnat existenta sau nu

a unor neconcordante privind declaratia cod 394, decizia contestata urmeaza sa fie desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

3. Referitor la TVA in suma de X lei, aferenta facturilor pentru "Despagubiri neindeplinire contract" emise de XX Investment SRL, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat contractul de vanzare-cumparare nr. 41/26.03.2011, atestat sub nr. 008/26.03.2011 de un avocat, si documentele aferente, stabilind o situatie fiscala nereala. De fapt sumele facturate nu reprezinta daune sau despagubiri contractuale ci sunt stabilite prin actul aditional la contract, act aditional prin care se modifica contractul si se stabileste ca se va plati suma de 60 euro/tona pentru livrarile catre alti clienti, "la un pret mai bun" corelat cu faptul ca in contract se prevedea ca XX Investment SRL nu poate vinde semintele aprovizionate de la societate cu un adaos comercial mai mare de 60 euro/tona.

Motivatia organelor fiscale este ca sumele facturate reprezinta despagubiri contractuale, deoarece "*Aşa cum rezulta din prevederile contractului si a actului aditional, prestatorul va plati pentru neindeplinirea contractului suma de 60 euro/tona*", operatiune ce se incadreaza in prevederile art. 137 alin. 3) lit. b) din Codul fiscal, potrivit caruia baza impozabila pentru TVA nu cuprinde "*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate*".

Or, perceperea comisionului de 60 euro/tona este stabilita prin actul aditional la contract si organele de inspectie fiscala, care nu au efectuat o analiza completa a clauzelor contractuale, nu motiveaza de ce considera acest comision platit "**pentru neindeplinirea contractului**" in conditiile in care citeaza doar articole ale contractului initial, inclusiv art. 12 privind exclusivitatea beneficiarului asupra livrarii de seminte, iar sintagma "pentru neindeplinirea contractului" nu se regaseste ca atare in actul aditional. Prin actul aditional se modifica contractul initial, prin urmare este cel putin relativa valabilitatea in continuare a clauzei privind exclusivitatea asupra dreptului de livrare cuprinsa in contractul initial, din moment ce prin actul aditional la contract se prevede expres posibilitatea de a livra marfa catre alti clienti.

De altfel din cuprinsul contractului (art. 13) rezulta ca XX Investment SRL avea obligatia sa asigure "*instalarea liniei de procesare a semintelor si sa furnizeze Prestatorului datele tehnice utile procesarii, in termenii prevazuti in contractul atestat sub nr. 007/26.03.2011*", care astfel prin comisionul de 60 euro/tona isi poate recupera costurile cu aceste prestatii. Organele de inspectie fiscala nu au solicitat/analizat contractul atestat sub nr. 007/26.03.2011.

Cum organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza completa a starii de fapt fiscale, daca livrarile catre alti clienti au fost efectuate "la un pret

mai bun", in cantitatile facturate pentru comision, care au fost utilajele instalate de XX Investment SRL si in ce mod au fost puse la dispozitia XXX SRL, astfel nu se intelege motivul pentru care s-a considerat ca in cauza este vorba de o suma platita pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale si nu se poate retine aplicabilitatea in speta a art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Prin urmare se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

4. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei aferenta serviciilor de inchiriere sala conferinte facturate de XX SRL si XX SRL, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea *"nu a prezentat documente din care sa rezulte tematica conferintei, participantii, alte documente specifice unui astfel de eveniment care sa reflecte realitatea efectuarii prestatiei"*.

Se retine ca societatea a prezentat documente din care sa rezulte tematica conferintei, participantii, acestea fiind depuse la dosarul contestatiei de organul de inspectie fiscala care le-a transmis pe mail urmare solicitarii organului de solutionare a contestatiei de completare a dosarului contestatiei, documente pe care societatea sustine ca le-a atasat punctului de vedere din 07.04.2016. Spre exemplu, pentru factura nr. 0174/20.12.2013 emisa de XX SRL cu TVA X lei, ce se regaseste in anexa nr. 6 la RIF, s-au depus contractul nr. 22/20.12.2013, procesul verbal de predare a salii din 20.12.2013, procesul verbal de restituire din 22.12.2013 si "Program intalnire cu inchiriere sala conferinta" in care este mentionata Tema: "Tehnologie si retehnologizare in industria prelucratoare de oleaginoase", participantii, nr. de persoane estimat, perioada intalnirii, locul, echipamentele si persoana responsabila.

Cu privire la *"alte documente specifice unui astfel de eveniment care sa reflecte realitatea efectuarii prestatiei"* se retine ca aceasta formulare este contradictorie, intrucat confirmarea efectuarii prestatiei consta in dovedirea punerii la dispozitie a salii (obiectul prestatiei in cauza este punerea la dispozitie a unei sali si nu organizarea unei conferinte) iar *"alte documente specifice unui astfel de eveniment"* pot dovedi faptul ca organizarea conferintei este in folosul operatiunilor impozabile ale societatii si nu realitatea efectuarii prestatiei. Spre exemplu, chiar daca conferinta nu ar avea loc aceasta nu inseamna ca prestatorul nu a pus sala la dispozitie, acesta neavand nici o atributie referitoare la organizarea conferintei, conform contractului. Punerea la dispozitie a salii se dovedeste prin procesele verbale de predare-primire, in masura in care nu s-a considerat/demonstrat de organele de inspectie fiscala ca aceste procese verbale, ce au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale, nu ar fi corect intocmite si nu ar reflecta realitatea.

Avand in vedere considerentele anterioare, respectiv faptul ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat verificari complete, nu au analizat documentele prezentate de societate si totodata motivele privind neadmiterea deducerii sunt contradictorii si contrare documentelor aflate la dosarul cauzei, se va desfiinta decizia de impunere pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**.

5. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei aferenta unei facturi pentru depozitare şrot floarea soarelui emisa de XX SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca din documentele prezentate de societate ("fisa de magazie a custodiei intocmita de societate") nu rezulta daca prestatia a fost efectiv realizata, exactitatea si oportunitatea prestatiei, datele inscrise in fisa de magazie nu corespund cu datele inscrise in factura, nu rezulta locul de depozitare.

Societatea sustine ca dovedeste realitatea si folosul serviciilor achizitionate cu contractul de custodie, factura, Situatia stocurilor la moment si Fisa de magazie.

Analizand documentele mentionate anterior rezulta urmatoarele:

- contractul de custodie incheiat in 28.05.2014, cu valabilitate un an, cu posibilitate de prelungire prin act aditional, prevede sediul custodelui XX SRL din Cogealac, str. Garii, nr. 130, jud Constanta si are ca obiect lasarea cerealelor in pastrarea custodelui;

- factura este emisa la data de 09.04.2015, pentru depozitarea cantitatii de 3.864,40 tone şrot floarea soarelui;

- Situatia stocurilor la moment se intituleaza si "Sediul Central Stoc la data: 31.03.2015", avand imprimate in antet denumirea si datele XXX SRL. In situatia, relativ lizibila apare, pe coloana Stoc fizic, Total Magazie Cogealac, de 383.060 kg, pe randurile anterioare aparand stoc de grau 383.060 kg si stoc de Şrot floarea soarelui 0 (zero);

- fisa de magazie este denumita "2015 - LTA - Srot FLS" si sunt depuse paginile 3-7. Pagina 3 incepe cu un stoc de 484.220 (kg) fiind operate intrari incepand cu data de 02.03.2015 (aviz 13951/02.03.2015), ultima intrare fiind in data de 01.04.2015 (aviz 14253/01.04.2015).

Se retine astfel ca situatia stocurilor este intocmita pentru magazia Cogealac, in aceasta localitate fiind si sediul custodelui si totodata contestatara nu are declarate la Registrul Comertului puncte de lucru/sedii secundare in localitatea Cogealac. Datele inscrise in factura nu corespund cu datele inscrise in fisa de magazie si nici nu puteau corespunde, din moment ce factura este emisa pentru cantitatea depozitata in perioada 28.05.2014 - 09.04.2015 iar in fisa de magazie apar numai cantitatile intrate-depozitate in perioada 02.03.2015 - 01.04.2015, fiind mentionata si existenta unui stoc

intrat prealabil. Rezulta ca anterior datei de 02.03.2015 au existat alte intrari si iesiri ce nu figureaza in fisa comunicata. Astfel fisele de magazie dovedesc totusi lasarea in custodie a cantitatilor de srot de floarea soarelui inscrise in fisa de magazie prezentata, in masura in care organele de inspectie fiscala au acceptat ca aceasta fisa de magazie reflecta operatiunile de lasare in custodie in cauza. Or, acestia au consemnat ca societatea a prezentat "fisa de magazie a custodiei intocmita de societate".

Se mai retine si ca in fisa de magazie sunt operate ca documente avize de insotire a marfii, ce puteau fi solicitate de organele de inspectie fiscala pentru a fi analizate si a se obtine informatiile necesare lamuririi situatiei.

La acest punct, spre deosebire de punctele anterioare, documentele referitoare la lasarea in custodie sunt documente primare si de evidenta prevazute de normele financiar contabile, prin urmare organele de inspectie fiscala puteau solicita cu exactitate documentele necesare stabilirii realitatii, exactitatii si oportunitatii serviciilor de depozitare.

Solicitarile de documente intocmite de organele de inspectie fiscala, cu nr. 67/19.01.2016 si nr. 70/20.01.2016, prevad solicitarea, "in conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala", de prezentare a unor facturi in copie si a documentelor care au stat la baza emiterii unor facturi, facturi neemise de societate, si nu prezentarea de documente privind realitatea operatiunii de depozitare. Intre contractele solicitate nu se regasesc contractele aferente avansurilor de inchiriere sali conferinte.

Potrivit art. 52 si art. 58 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, actualizat in data de 25.08.2015, asa cum este publicat pe site-ul ANAF:

"Art. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

"Art. 58 Dreptul rudelor de a refuza furnizarea de informații, efectuarea de expertize și prezentarea unor înscrisuri

(1) Soțul/soția și rudele contribuabilului până la gradul al treilea inclusiv pot refuza furnizarea de informații, efectuarea de expertize, precum și prezentarea unor înscrisuri.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) vor fi înștiințate asupra acestui drept.",

Cum la art. 58 din Codul de procedura fiscala, antecitat, inclusiv in Codul de procedura fiscala valabil pentru anul 2008 (cel mai vechi publicat pe site-ul ANAF) sunt prevederi referitoare la dreptul rudelor de a refuza furnizarea de informații, iar in cauza nu este vorba de rude, se retine ca organele de inspectie fiscala au invocat eronat, ca temei de drept al formularii solicitarilor in cuprinsul adreselor mentionate, art. 58 alin. 1 din OG 92/2003 si ca dreptul organului de inspectie fiscala de a solicita informatii si documente este reglementat de fapt de art. 52 din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Potrivit acestuia din urma adresa prin care se solicita documente trebuie sa precizeze natura informatiile solicitate, care sunt documentele solicitate si care este scopul pentru care acestea sunt solicitate.

Astfel se retine ca prin solicitarea formulata prin adresa nr. 70/20.01.2016, de a fi prezentate documente justificative aferente unor facturi fiscale, facturi neemise de societate, in conditiile in care nu se precizeaza natura si aceste documente justificative, temeiurile legale ce prevad detinerea unor documente justificative aferente unor facturi fiscale, scopul solicitarii acestor documente, temeiul legal corect in baza caruia se solicita aceste documente, organele de inspectie nu au respectat procedura prevazuta de Codul de procedura fiscala privind solicitarea de documente. Solicitarea de documente la modul general, prin nespecificarea cu exactitate a documentelor solicitate, in afara de faptul ca este contrara prevederilor legale, este de natura a crea neclaritati in privinta documentelor de prezentat, prin urmare nu este vina contribuabilului ca nu prezinta documente ce nu i-au fost solicitate expres, prin nenominalizarea sau indicarea cu exactitate a documentelor ce trebuie sa le puna la dispozitie. Aceasta cu atat mai mult cu cat facturile in cauza nu fac nici o referire la anumite documente si nu sunt emise de societate.

In plus fata de considerentele retinute anterior se retine ca sarcina probei, potrivit art. 65 din Codul de procedura fiscala, revine atat contribuabilului cat si organelor de inspectie fiscala.

"Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Aceasta inseamna ca organul de inspectie fiscala nu trebuie sa se limiteze la a afirma ca societatea nu detine probe-documente referitoare la realitatea/folosul operatiunilor de custodie, aceasta cu atat mai mult cu cat

societatea detine facturi, un contract contractul de custodie, factura, Situatia stocurilor la moment, Fisa de magazie si totodata se puteau efectua/solicita verificari la prestator in legatura cu aceste operatiuni.

In baza art. 52 Cod procedura fiscala, organele de inspectie fiscala puteau solicita explicatii in legatura cu aceste tranzactii, si nu numai documente nespecificate cu exactitate. A lasa la latitudinea contribuabilului ce documente sa prezinte, fara a i se solicita explicatii in legatura cu aceste documente si a i se preciza scopul solicitarii documentelor, nu reprezinta o procedura de control legala si completa, si poate determina inducerea in eroare a contribuabilului verificat, in privinta caror documente trebuie sa le prezinte sau ca acesta sa se prevaleze de nerespectarea procedurilor de control. Atata timp cat organele de inspectie fiscala au considerat ca documentele prezentate nu confirma realitatea desfasurarii prestatiei sau scopul al acesteia, aveau obligatia legala de a solicita societatii explicatii scrise in legatura cu aceasta situatie.

Fata de considerentele si prevederile legale expuse anterior se va desfiinta decizia de impunere pentru **TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

6. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de X lei aferenta unei facturi emisa de XX SRL pentru prestarea de servicii de lucrari agricole.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii nr. 868/08.07.2014, pentru lucrari agricole in suma totala de 9.920 lei emisa de XX SRL, deoarece "in timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte parcelele recoltate, produsul, cantitatea etc."

Societatea a prezentat organelor de inspectie fiscala factura nr. 868/08.07.2014, contractul de prestari de servicii din 01.07.2014, Deviz lucrari agricole Anexa la factura nr. 868/08.07.2014 si considera ca prin aceste documente dovedeste realitatea prestarii serviciilor si ca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor sale impozabile.

Din analiza documentelor incidente depuse la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- factura nr. 868/08.07.2014 are in scris ca servicii prestate "PS LUCRARI AGRICOLE RECOLTAT" pe suprafata de 32 hectare;
- contractul de prestari servicii depus la dosarul contestatiei, fara numar si fara data, are ca obiect executarea pe terenul agricol al beneficiarului a "urmatoarelor lucrari agricole: RECOLTAT: 250lei/ha + Tva pentru suprafata de 32 ha". Se precizeaza in contract:

- la art. 3 - lucrarile agricole efectuate mecanizat vor "fi decontate la plata numai pe baza procesului verbal de receptie a lucrarii semnat de reprezentantii beneficiarului",

- la art. 5 "*Durata prezentului contract este de 12 luni, cu incepere de la 01.07.2014 pana la 01.07.2015*";

- documentul "Deviz lucrari agricole Anexa la factura nr. 868/08.07.2014" cuprinde ca denumire a lucrarii "RECOLTAT GRAU, B.F. 1507/1A, comuna Baia jud. Tulcea, conform Declaratie de suprafata APIA" si suprafata de 32 ha.

Astfel, din documente rezulta ca lucrarea contractata/executata se refera la recoltarea a 32 ha cultivate cu grau, de pe un teren agricol al contestatarei din comuna Baia, jud Tulcea, aparand in deviz un cod B.F. 1507/1A si ca suprafata recoltata este cuprinsa intr-o declaratie de suprafata depusa la APIA.

Se retin astfel ca neintemeiate unele considerente ale organelor de inspectie fiscala, precum ca nu i-au fost prezentate documente privind produsele recoltate si cantitatea, parcelele recoltate, din devizul prezentat rezultand ca este vorba de recoltarea produsului grau cultivat pe terenul societatii in suprafata de 32 ha situat in comuna Baia, jud Tulcea, aparand in deviz un cod B.F. 1507/1A si ca suprafata recoltata este cuprinsa intr-o declaratie de suprafata depusa la APIA. Organele de inspectie fiscala, daca efectuau o analiza a devizului prezentat, puteau solicita explicatii in legatura cu codul B.F. 1507/1A in scris in deviz si declaratia de suprafata depusa la APIA, ceea ce le putea lamuri in privinta parcelelor recoltate, sau puteau efectua alte verificari.

Faptul ca in loc de proces verbal de receptie a lucrarilor de recoltare, cum se prevede in contract, s-a intocmit/prezentat un deviz de lucrari semnat de ambele parti, nu constituie un impediment in deducerea TVA din moment ce partile au inteles sa inlocuiasca astfel conventia initiala si documentul convenit.

Fata de cele de mai sus, si pentru a nu lipsi contestatara de o cale de atac, se impune ca organele de inspectie fiscala sa efectueze o prima analiza a documentelor depuse de societate, respectiv a devizului de lucrari agricole si a documentelor la care acesta face trimitere, motiv pentru care, avandu-se in vedere si considerentele expuse anterior, **se va desfiinta decizia contestata cu privire la TVA in suma de X lei.**

Potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala aprobat prin O.G nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art 7 Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligaţia să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum şi să îndrume contribuabilii pentru depunerea declaraţiilor şi a altor documente, pentru corectarea declaraţiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul."

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

"Art. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale

(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuţiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecţie fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor şi solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;

d) solicitarea de informaţii de la terţi;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;[...]

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);[...]. "

"Art. 105. - (1) Inspectoria fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

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

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedura fiscală sunt aplicabile".

Se reține că, potrivit normelor legale sus-citate, sarcina probei revine atât organelor de inspecție fiscală cât și contribuabilului, ceea ce înseamnă că nici una din părți nu poate și nu trebuie să adopte o atitudine pasivă, expectativă în dovedirea stării de fapt fiscale, critica la adresa probelor prezentate de cealaltă parte, așteptând ca acesta să esueze în dovedirea stării de fapt. Fiecare parte a raportului de drept fiscal trebuie să producă propriile probe în dovedirea stării de fapt fiscale. Organul de inspecție fiscală are obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situația fiscală a contribuabilului, având în vedere examinarea tuturor stării de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspecție fiscală s-au limitat, în baza unor analize formale a documentelor prezentate de societate, la a considera că serviciile facturate nu au fost prestate, fără a analiza în concret în ce au constat aceste servicii, când au fost efectuate și dacă se regăsesc în facturile întocmite de societate la rândul său. Această analiză era cu atât mai mult necesară întrucât societatea a prezentat documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor primite/prestate.

În Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală se precizează:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. Obiective minimale avute in vedere

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale".

Organele de inspectie fiscala nu au solicitat efectuarea de controale incrucisate la prestatori sau nu s-au solicitat informatii de la acesti furnizori pentru care s-a considerat ca nu se justifica prestarea serviciilor facturate, nu s-a precizat nici daca acestia au declarat sau nu prin declaratia cod 394 prestarile in cauza. Nu s-a consemnat efectuarea unor verificari in bazele de date si programele informatice ANAF, la care organele de inspectie fiscala au acces sau pentru care pot solicita informatii, prin care se putea stabili daca furnizorii/prestatorii aveau capacitatea de a realiza operatiunile respective.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 279 Soluții asupra contestației

[...]

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instructiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 3741/2015, potrivit carora;

"11.4. [...] In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii. In mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decat cea inscrisa in actul desfiintat " .

Avand in vedere considerentele si prevederile expuse anterior la punctele 1 - 6 **se va desfiinta decizia de impunere contestata pentru TVA neadmisa la deducere in suma totala X lei.**

III.3 Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de X lei (Xlei + X lei), in conditiile in care din argumentele contestatoarei si inscrisurile aflate in dosarul contestatiei nu reiese o alta situatie fiscala decat cea stabilita prin decizia de impunere contestata.

1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de Xlei aferenta facturilor de avans inchiriere sala conferinte emise de XX SRL (180/28.10.2014) si XX SRL (6283/27.10.2014), organele de inspectie fiscala au considerat taxa in cauza ca nedeductibila deoarece "societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente din care sa rezulte cand va fi pusa la dispozitie sala, data desfasurarii conferintei, pentru cate persoane, din care sa rezulte realitatea desfasurarii prestatiei, avand in vedere ca pana la data prezentului raport prestatia nu a avut loc". De asemenea, pentru tranzactia cu XX SRL nu s-a prezentat un contract incheiat iar pentru tranzactia cu XX SRL s-a prezentat contractul nr. 218/01.10.2014, valabil pentru perioada de un an, deci expirat in data de 01.10.2015. S-a stabilit astfel ca neprezentarea documentelor din care sa rezulte ca avansul (prestatia stipulata in contractul nr. 218/01.10.2014) este "contravaloarea efectiva a unei prestatii ce va fi realizata, reala si oportuna si este utilizata in folosul operatiunilor impozabile contravine prevederilor art. 145 si art 146, coroborat cu art. 11 alin. 1 din ... Codul fiscal".

La dosarul cauzei nu s-a depus contractul nr. 218/01.10.2014 incheiat cu XX SRL.

Societatea sustine ca nu sunt intrunite conditiile prevazute de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal pentru a nu fi luate in considerare tranzactiile,

neprecizand care ar fi aceste conditii ce trebuiesc intrunite, totodata arata ca detine facturi si a platit TVA aferenta celor doua facturi.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

Asa cum rezulta din textul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu se prevad anumite conditii pentru ca autoritățile fiscale (pot) să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, dar aceasta trebuie motivata in fapt prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. Se retine ca organele de inspectie fiscala au retinut, ca motive ale neluării in considerare a tranzactiilor privind plata unor avansuri pentru inchiriere sali conferinta: existenta unei perioade de timp indelungate in care serviciul pentru care s-a platit avansul nu a fost prestat; prestatia nu s-a efectuat; nu s-a prezentat de societate despre ce conferinta e vorba si ce/cate persoane vor participa. Astfel organele de inspectie fiscala, au consemnat in RIF motivele pentru care nu au luat in considerare tranzactia, aratand ca pentru aceasta tranzactie din documentele prezentate de societate nu a rezultat un scop economic, considerand astfel ca nefiind indeplinita conditia ca operatiunea sa fie in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

In plus fata de considerentele retinute anterior se retine ca sarcina probei, potrivit art. 65 din Codul de procedura fiscala, revine atat contribuabilului cat si organelor de inspectie fiscala.

"Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Asa cum am mai aratat, potrivit prevederilor art. 145 si 146 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de folosul pe care beneficiarul il

are din achiziția de servicii și ca aceste servicii să fi fost sau să urmeze să îi fie prestate în beneficiul său. În cauza, fiind vorba de plata unor avansuri pentru închirierea unor săli, destinate organizării de conferințe, situate în hoteluri amplasate pe litoral, se reține că societatea nu depune nici un document cu privire la aceste operațiuni și nici nu formulează argumente concrete privind conferințele de organizat avute în vedere la momentul plății avansurilor. Nu se specifică nici dacă până în prezent a avut loc efectiv prestarea serviciilor achitate în avans sau avansurile au fost restituite.

În practica rezervarea unor spații în hoteluri, cu plata de avansuri, se face cu precizarea perioadei în care aceste spații vor fi utilizate, deoarece prestatorul trebuie să își programeze activitatea față de cererile diversilor clienți. Nu se precizează și nu se dovedește de societate perioada în care salile de conferințe urmau să-i fie puse efectiv la dispoziție, astfel între plata avansului și prestarea efectivă a serviciului nu poate fi stabilită o legătură certă.

Asimilând operațiunea în cauza cu achizițiile destinate investițiilor, se reține că, în practica CJUE, exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor destinate investițiilor se apreciază în funcție de momentul la care aceste achiziții au fost efectuate. Extrapolând, societatea nu formulează nici un argument concret și nu depune nici un document din care să rezulte în ce perioadă ar fi urmat să îi fie prestate efectiv serviciile și ce conferință urma să organizeze.

Astfel societatea nu dovedește că, **la momentul plății avansurilor, există intenția certă** a folosirii spațiilor într-o anumită perioadă și scopul folosirii acestor servicii. Prin urmare nici nu se dovedește că serviciile urmau să-i fie prestate și că acestea ar fi fost în folosul operațiunilor sale impozabile. Obiectul de activitate al societății nu este organizarea de conferințe.

În cauza sunt aplicabile prevederile art. 276 și art. 279 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

„ART. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborat cu prevederile pct. 11.1. din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

În consecință, față de considerentele și prevederile legale arătate la acest punct, **se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA neadmisa la deducere în suma de X lei.**

2. Cu privire la TVA în suma de X lei aferente serviciilor hoteliere facturate de XX SRL

Organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea TVA aferentă facturii nr. 174 din decembrie 2013, primită de la XX SRL, pentru prestarea de servicii hoteliere în suma totală de X lei din care TVA în suma de X lei. La pagina 8/22 din RIF-ul din 27.04.2016 se precizează că societatea nu a pus la dispoziție documente din care să rezulte că servicii hoteliere au fost efectuate de prestator, în ce perioadă, care au fost persoanele care au beneficiat de aceste servicii.

Societatea cuprinde această sumă a TVA ca și contestată, la punctul II.2.5., pagina 16/25 din contestație, dar nu formulează motive de fapt sau argumente și nici temeiurile de drept pe care își întemeiază acest capăt de cerere.

Analizând documentele depuse la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- factura nr. 174/20.12.2013 emisă de XX SRL către XXX SRL, are înscrisă ca denumire a serviciilor "PRESTARI SERVICII CONF. CONTRACT",

- contractul nr. 22/20.12.2013, încheiat între prestatorul XX SRL și beneficiarul XXX SRL are ca obiect: "prestări servicii hoteliere" iar prețul contractului este de "X RON cu T.V.A."

Astfel nu rezultă din documentele prezentate și susținerile contestatarii în ce au constatat serviciile hoteliere cuprinse în factura nr. 174/20.12.2013 emisă de XX SRL, prin urmare nu se poate stabili că acestea au fost în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

Potrivit art. 269 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015:

"ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

In cauza sunt aplicabile prevederile pct. 11 subpunct 11.1, lit. (b), din Instructiunile aprobate pri Ordinul ANAF nr. 3741/2015, potrivit caruia:

*"11. Instructiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală
- Soluții asupra contestației*

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".

Avand in vedere ca societatea nu prezinta argumente de drept si de fapt in sustinerea contestatiei pentru suma TVA contestata de X lei **se va respinge contestatia, ca nemotivata, pentru TVA neadmisa la deducere in suma de X lei.**

III.4 Cu privire la accesoriile in suma de X lei, aferente TVA contestata

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile contestate, in conditiile in care nu contesta legalitatea sau modul de calcul al acestora, contestand doar debitul principal ce genereaza calculul acestora.

In cauza este aplicabila regula de drept potrivit careia *accesoriul urmeaza principalului*, solutia data in privinta solutionarii contestatiei impotriva TVA stabilita suplimentar de plata urmand a fi extinsa si asupra solutionarii accesoriilor stabilite aferente TVA contestata. Prin prezenta decizie, pentru TVA contestata in suma totala de X lei, se desfiinteaza decizia de impunere pentru TVA contestata in suma de X lei si se respinge contestatia pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

Prin adresa inregistrata la DGAMC sub nr. 62424/16.08.2016 societatea a precizat cuantumul accesoriilor contestate, aferente TVA contestata, ca fiind in suma de **X lei**, calculate si defalcate in tabelul alaturat adresei ca dobanzi in suma de X lei si penalitati in suma de X lei. Organele de inspectie fiscala nu au comunicat suma accesoriilor aferente TVA contestata dar nici nu avut obiectiuni fata de suma accesoriilor contestate, calculate si precizate de societate.

Avand in vedere situatia depusa de societate privind calculul accesoriile contestate, transmisa spre verificare organelor de inspectie fiscala, ce nu au formulat obiectiuni cu privire la aceasta, **accesoriile aferente TVA in suma de X lei, pentru care contestatia se respinge, sunt in suma de X lei**, calculate astfel:

25.01.2014 - 25.08.2015

-dobanzi X lei * 577 zile * 0,03% = X lei

- penalitati $X \text{ lei} * 577 \text{ zile} * 0,02\% = X \text{ lei}$

Pentru TVA suplimentara in suma de X lei, pentru care contestatia se respinge, aferenta avansurilor facturate in luna octombrie 2014, scadenta in 25.11.2014, nu se datoreaza accesorii deoarece societatea nu inregistreaza TVA cumulata de plata ci TVA cumulata de rambursat. Astfel, din total accesorii aferente TVA contestata, in suma de X lei, X lei sunt accesorii aferente TVA in suma de X lei, pentru care contestatia se respinge si diferenta de X lei (X lei - X lei) sunt accesorii aferente TVA in suma de X lei, pentru care decizia de impunere se desfiinteaza.

Prin aplicarea regulii de drept *accessorium sequitur principale* se va desfiinta decizia de impunere pentru accesorii in suma de X lei si se va respinge contestatia pentru restul accesoriilor stabilite si contestate, in suma de X lei.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale aratate in cuprinsul prezentei decizii, se :

DECIDE

1. Desfiintarea, in parte, a Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **X lei** si accesorii aferente in suma de **X lei**, din care dobanzi in suma de X lei si penalitati de intarziere in suma de X lei, urmând ca organele de inspectie fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei, formulate impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **X lei**.

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei, formulate impotriva Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de X lei si **accesorii in suma de X lei**, din care dobanzi X lei si penalitati X lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București sau Tribunalul Constanta în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General