



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluții
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 37/ 2017
privind soluționarea contestațiilor depuse de
.X.” S.A, înregistrate la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A-SLP .X./07.09.2016 și nr. A-SLP 2147/23.11.2016

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr.MBC-AIF .X./05.09.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP .X./07.09.2016, asupra contestației formulate de **.X.” S.A**, cu sediul în .X., .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X./2001.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016”) emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată

- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, **.X.** S.A contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..**X./15.07.2016**.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MJ **.X./20.07.2016** a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr. F-MJ **.X./20.07.2016**, a fost comunicată societății în data de **21.07.2016**, așa cum rezultă din adresa nr.MBC-AIF **.X./21.07.2016** de comunicare a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **17.08.2016** potrivit ștampilei aplicată de registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **.X.**, pe adresa nr..**X./17.08.2016** de înaintare a contestației, anexată în original la dosarul cauzei.

Totodată, **.X.** S.A contestă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..**X./13.09.2016** pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MJ **.X./20.07.2016**.

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..**X./13.09.2016**, întrucât competența de soluționare a contestației aparține Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **.X.**, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, contestate, fiind sub plafonul de **.X. lei**, iar aceste obligații fiscale reprezintă accesorii aferente debitului de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MJ **.X./20.07.2016** pentru a cărei contestație competența aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, pentru o mai bună administrare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin. 1 din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

Dosarul contestației formulată de **.X.** S.A împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..**X./13.09.2016** a fost transmis de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **.X.** conform adresei nr..**X./18.11.2016** Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, unde a fost înregistrat sub nr. A-SLP 2147/23.11.2016,.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..**X./13.09.2016** a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

cu modificările și completările ulterioare. Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016, a fost comunicată societății în data de **13.09.2016**, potrivit mențiunii olografe aplicată pe titlul de creanță menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de **06.10.2016** potrivit ștampilei aplicată de registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va proceda la conexarea contestațiilor formulate de .X.” S.A împotriva Deciziei de impunere nr. F-MJ .X./20.07.2016 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016.

Prin adresa nr..X./06.10.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 1917/14.10.2016, societatea a solicitat în temeiul art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acordarea unei audiențe cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016, iar aceasta a fost acordată în data de 24.10.2016 conform minutei anexată în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art.272 alin.(5) lit.a și alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de .X.” S.A .

I. A)

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a

Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, .X.” S.A (în continuare „.X.” sau „societatea”) susține următoarele:

Aspecte procedurale

Având în vedere dispozițiile art.107 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și față de împrejurarea că înștiințarea pentru discuția finală a fost primită la sediul societății cu nici 24 de ore anterior datei programate a avea loc discuția finală, nu a fost respectată cerința termenului util impusă de actul normativ mai sus menționat.

Inspecția fiscală a fost realizată cu încălcarea dreptului de a fi ascultat și dreptului de a fi informat, prevăzut la art.9, respectiv art.107 din Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală au încălcat principiul referitor la aplicarea unitară a legislației, precum și principiul bune credințe.

În ceea ce privește împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligații fiscale aferente anului 2009, având în vedere prevederile art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, societatea precizează că, în speță, anul constituirii bazei de impunere este anul 2009, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente acestui an s-a născut la 01.01.2010, iar termenul de prescripție s-a împlinit la 01.01.2015.

Începând cu data de 01.01.2004, termenul de prescripție este legat de momentul nașterii bazei impozabile și nicidecum de termenul de depunere a declarației sau termenul de plată. Numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, se poate vorbi de constituirea bazei de impunere.

În acest sens sunt deciziile irevocabile nr..X./11.06.2009 și nr..X./2005 ale Curții de Apel .X., respectiv Curții de Apel .X..

Deși Decizia nr.7/2011 a Comisiei Fiscale Centrale nu poate deroga și adăuga prevederilor legale incidente în materie de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale, această decizie nu a fost adusă la cunoștința particularilor prin publicarea în Monitorul oficial al României.

O abordare precum cea exprimată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, potrivit căreia termenul de prescripție ar începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor momentului depunerii declarațiilor fiscale, nu întrunește condițiile de claritate, previzibilitate și accesibilitate, încălcând prevederile constituționale cuprinse la art.1 alin.(5) din Constituția României care consacră principiul legalității.

Societatea invocă deciziile curții Europene a Drepturilor Omului pronunțate în cauzele „Rotaru împotriva României”, „Sunday Times contra

Regatului Unit” și „Sissanis împotriva României”, precum și Deciziile Curții Constituționale nr.363/07.05.2015, nr.26/18.01.2012, nr.903/06.07.2010 și nr.189/02.03.2006, referitoare la previzibilitatea actului normativ.

De asemenea, societatea invocă Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1829/2012 prin care se recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare *în dubio contra fiscum*.

Aspecte de fond

Referitor la impozitul pe profit aferent anului 2009:

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea facturilor nr..X./04.06.2009 și nr..X./11.06.2009 , respectiv „contravaloare training comunicare conform contract”, emise de .X. SRL, societatea precizează că obiectul contractelor în baza cărora au fost emise aceste facturi a constat în realizarea de către prestator a unui training „Comunicarea instituțională – de la birocrație la performanță” (contract nr..X./25.05.2009), respectiv „Negocierea ca formă de comunicare” (contract nr..X./29.05.2009).

În realizarea activității curente ce constituie obiectul de activitate al societății, aceasta intră în relații de comunicare cu colaboratori externi (beneficiarii obiectivelor de investiții, instituțiile administrației publice locale). De asemenea, societatea răspunde la interpelări formulate în baza Legii nr.544/2001 privind liberul acces la informațiile de interes public.

Astfel s-a considerat necesară participarea salariaților la cursuri privind formarea profesională a acestora pentru dezvoltarea și îmbunătățirea abilităților de comunicare în public, noțiuni fundamentale pentru o comunicare eficientă.

Participarea la aceste cursuri de pregătire profesională susține activitatea pe care societatea o desfășoară potrivit obiectului de activitate, motiv pentru care, contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală, această cheltuială este deductibilă fiscal.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate în contul 6282 „cheltuieli cu serviciile executate de terți .X.”, înscrise în facturile nr..X./21.10.2009 și nr..X./17.12.2009 emise de Avocat .X., cu explicația „servicii de consultanță asistență juridică aferente contractului nr..X./30.07.2009”, societatea precizează că aceste facturi, precum și serviciile prestate de .X. SRL reprezintă cheltuieli aferente Programului de alimentare cu apă la sate și locuințe sociale aprobat prin HG nr.687/1997, cu modificările și completările ulterioare, desfășurat în perioada 1999 – 2011.

Invocând prevederile art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal, societatea susține că serviciile au fost prestate conform contractului mai

sus menționat, care a avut ca obiect acordarea de asistență juridică cu privire la întocmirea actelor adiționale la contractele de bază încheiate de .X. cu antreprenorii .X. din Israel și .X. din UK, precum și acordarea de consultanță și asistență juridică pentru problemele privind implementarea și executarea acestor contracte (de bază) având în vedere și Instrucțiunea nr..X./28.07.2009 .X. prin care promitentul va proceda la încheierea unui contract de asistență juridică cu Cabinet avocat .X..

Necesitatea contractării acestor servicii a fost dată de încheierea actelor adiționale la contractele de bază încheiate de .X. cu antreprenorii .X. și .X., având în vedere faptul că Grupul de Supraveghere Tehnică și Consultanță (condus de reprezentantul investitorului și organizat asemănător unei unități de implementare, în condițiile specifice contractelor) nu dispunea în structura sa de personal juridic de specialitate. Chiar în cuprinsul Instrucțiunilor nr..X. din 28.07.2009 se face vorbire de derularea la acea dată a contractelor și actelor adiționale la contractele încheiate de .X. cu antreprenorii .X. și .X. (la data întocmirii opiniei juridice lucrările se aflau în perioada de garanție).

Serviciile avocațiale facturate au fost realizate efectiv, fiind efectuate în beneficiul societății, fapt confirmat de încheierea actelor adiționale mai sus menționate. Deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii (în speță servicii de asistență juridică) referitoare la prestatori (în speță avocat autorizat conform legii), termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în luna decembrie 2009, aferente facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL cu explicația „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”, societatea precizează că obiectul acestui contract a constat în realizarea de către .X. SRL a unor servicii de verificare tehnică preliminară asupra modului de funcționare a obiectivelor de investiții aflate în probe tehnologice după recepția la terminarea lucrărilor, în cadrul perioadei de garanție, până la recepția finală pentru obiectivele cuprinse în Programul Guvernamental privind alimentarea cu apă la sate și locuințe sociale conform HG nr.687/1997, cu modificările și completările ulterioare.

Realizarea acestor servicii a fost dată de elaborarea la nivelul .X. a unui document cu denumirea generică de Cartea albă a guvernării, în care a fost inclus și programul de alimentare cu apă la sate aprobat prin HG nr.687/1997 – ca fiind un program guvernamental – motiv pentru care a fost necesară inspectarea tehnică a tuturor construcțiilor și instalațiilor realizate în cadrul acestui program și puse în funcțiune în

perioada 2002 – 2009 din punct de vedere al comportării în timp a acestora.

Având în vedere numărul mare de obiective ce urmau a fi inspectate, și numărul specialiștilor din cadrul Grupului de Supraveghere Tehnică și Consultanță, a devenit necesară încheierea acestui contract.

Conform art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal, contrar celor reținute de organele de inspecție fiscală, nu se face vorbire în cuprinsul prevederilor legale de caracterul cheltuielii de a fi generatoare de venituri (cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri), ci de necesitatea cheltuielii în discuție, justificată prin specificul activității desfășurate de contribuabil. Societatea susține că justifică necesitatea cheltuielii în discuție.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, aferentă cheltuielilor direct atribuite unor autoturisme pentru perioada în care acestea nu au fost utilizate în folosul efectuării de operațiuni taxabile ale societății, aceasta precizează că autoturismele au fost utilizate de către .X. în scopuri care sunt în concordanță cu obiectul său de activitate și în limitele considerate necesare pentru îndeplinirea obligațiilor sale, stabilite prin actele normative care reglementează activitatea desfășurată de societate.

.X. este o societate pe acțiuni cu un statut aparte, reglementată prin OG nr.25/2001 și Legea nr.31/1990, aspect care ar fi trebuit avut în vedere de către organele de inspecție fiscală. Patrimoniul .X. și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului său sunt reglementate în principal de art.3 din OG nr.25/2001.

Autoturismele în discuție, în perioadele când acestea nu au fost folosite de către salariații .X. au fost utilizate de reprezentanții .X. în realizarea activității de promovare, aprobare, execuție, recepție, urmărire în perioada de garanție la obiectivele de investiții cuprinse în programul acestuia de investiții (având în vedere calitatea de ordonator principal de credite al ministerului și reținând că potrivit Legii nr.500/2002 reprezentanții acestei instituții sunt responsabili de realizarea obiectivelor de investiții cuprinse în programul de investiții). În acest context, toate mijloacele fixe au fost transmise către persoane cu rol și importanță majoră în desfășurarea activității .X..

De altfel, .X. are un rol important în activitatea desfășurată de .X., având calitatea de ordonator principal de credite pentru obiectivele implementate de societate, iar Programul național de Construcții de Interes Public sau Social pe care .X. îl realizează prin .X., constituie principala activitate a societății, astfel că utilizarea acestor mijloace fixe s-a realizat în scopul desfășurării activității societății.

.X. se află sub autoritatea .X. conform HG nr.1631/2009 și ulterior HG nr.1/2013 privind organizarea și funcționarea .X..

Conform HG nr.273/1994 privind aprobarea regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații, reprezentanții .X. participă la recepția obiectivelor de investiții.

Societatea a aplicat o reducere a cheltuielilor cu autoturismele conform OUG nr.24/2012 pentru modificarea Codului fiscal, începând cu 01.07.2012.

Dispozițiile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal prevăd obligativitatea de a prezenta documente justificative și un anume mod de întocmire/completare a foii de parcurs doar în condițiile în care societatea ar fi dedus integral cheltuielile cu combustibilul. Or, acest lucru nu s-a întâmplat, .X. deducând doar 50% din aceste cheltuieli.

În ceea ce privește modalitatea de întocmire a foii de parcurs, s-a stabilit, pe cale jurisprudențială că se impune acceptarea foilor de parcurs ca documente justificative indiferent de modul în care sunt completate (Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1081/2012, Decizia Curții de Apel .X. nr.9441/2013), societatea precizând că deține foi de parcurs și bonuri fiscale care permit identificarea numărului autovehiculului și ștampila/identitatea furnizorului de combustibil.

Prin urmare, contrar celor reținute în cuprinsul actelor administrativ fiscale contestate, pentru evidența contabilă a cheltuielilor, documentele prezentate de .X. (în forma în care au fost acestea completate) sunt suficiente pentru justificarea cheltuielii, întocmirea foilor de parcurs fiind necesară numai în situația în care .X. ar fi dedus integral aceste cheltuieli, ceea ce nu este cazul.

În susținerea contestației societatea invocă și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-97/90 Lennartz.

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, aferentă obiectivelor de investiții finalizate în anul 2013 și ianuarie 2014, societatea precizează că a solicitat înregistrarea în contabilitate a dispozițiilor de măsuri privind taxarea inversă în momentul în care a primit aceste sume de la .X. pentru taxarea inversă, respectiv anul 2015.

.X. susține că în anul 2007 a primit bani de la bugetul de stat pe baza facturii emise de antreprenori, doar pentru valoarea lucrărilor de construcții și montaj, nu și pentru TVA. La acea dată, conform normelor în vigoare, pe facturile fiscale primite de la antreprenori, la rubrica privind TVA era menționat „taxare inversă”, motiv pentru care nu se puteau solicita bani de la bugetul de stat întrucât valoarea scriptică totală înregistrată pe factură nu conținea și TVA.

Operațiunile derulate pentru obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat prin .X. pentru taxarea inversă nu s-au regăsit în totalitate, din punct de vedere al TVA, în Codul fiscal. Acest fapt a condus

la impunerea, prin actele administrativ fiscale contestate, unor sume care conduc la plata unor accesorii nereale deoarece sumele colectate de inspecția fiscală au condus la diminuarea TVA care trebuia colectată în anii 2013 – 2014, constituită și pentru care a primit bani de la bugetul de stat.

În ceea ce privește TVA în sumă de .X.lei, reprezentând ajustarea taxei dedusă de societate în baza facturilor emise de diriginții de șantier pentru lucrări neefectuate aferente unui număr de X obiective, societatea precizează că la momentul înregistrării în evidența contabilă, aceste facturi au fost însoțite de rapoarte de activitate ce au confirmat realizarea unor lucrări sau achiziționarea de materiale care la acel moment au existat fizic, fiind însoțite și de fotografii.

În speță, .X. a constatat lipsa sau deprecierea lucrărilor/materialelor la perioade mari de timp, când constructorul a intrat în insolvență sau faliment și a fost dispusă o expertiză sau o evaluare a lucrărilor la acea dată, ulterioară datei înregistrării în contabilitate.

Având în vedere aceste aspecte, contrar celor constatate prin actele administrativ fiscale contestate, nu se poate reține că la momentul înregistrării facturilor în contabilitate serviciile nu au fost prestate.

Totodată, referitor la TVA aferentă cheltuielilor direct atribuite unor autoturisme și TVA înscrisă în facturile emise de diriginții de șantier, societatea precizează că au fost îndeplinite atât condiția de formă, cât și cea de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei.

De asemenea, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au respectat principiul neutralității TVA și nici jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (deciziile pronunțate în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben kft și Peter David).

Referitor la accesoriile (dobânzi în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei) aferente TVA în sumă de .X. lei, societatea solicită, independent de soluția ce va fi pronunțată cu privire la aspectele anterior prezentate, anularea accesoriiilor stabilite prin actele administrativ fiscale contestate având în vedere prevederile OUG nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale.

Societatea susține că pentru motivele prezentate mai sus, obligațiile suplimentare de plată contestate nu au fost legal determinate, astfel că, în ipoteza admiterii contestației, acestea nu vor putea fi purtătoare de obligații accesorii.

Însă, independent de soluția ce va fi pronunțată, societatea solicită anularea accesoriiilor aferente TVA întrucât în luna decembrie 2015 și-a achitat debitele privind TVA.

B) Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., .X.” S.A susține următoarele:

Pentru aceleași considerente care au fost prezentate în cuprinsul contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-MJ .X./20.07.2016 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016 este nelegală.

Distinct de cele de mai sus, independent de soluția ce ar fi dată în procedura administrativ fiscală și, după caz, judecătorească în soluționarea contestației cu privire la actele administrativ fiscale emise în urma controlului fiscal (contestația inițială), societatea precizează că prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016, cuantumul accesoriiilor aferente taxei pe valoarea adăugată a fost în mod greșit determinată, fiind impuse societății dobânzi și penalități de întârziere într-un quantum superior celui care ar fi datorat în ipoteza în care ar fi reținute ca legale actele administrativ fiscale emise în urma controlului fiscal.

Astfel, societatea susține că suma debitului de natura TV (baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, menționată în cuprinsul Anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016, a fost în mod greșit stabilită, fără ca aceasta să se raporteze la sumele menționate în deconturile de TVA, balanțele aferente și la regularizările dispuse conform Dispoziției de măsuri nr..X./2012, anexând în acest sens „calculul corect al acestor accesorii”.

II. A)

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MJ .X./20.07.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii au constatat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit aferent anului fiscal 2009:

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea facturilor nr..X./04.06.2009 cu explicația „contravaloare training comunicare conform contract .X./25.05.2009 nr..X. .X./27.05.2009” și factura nr..X./11.06.2009 cu explicația „contravaloare training comunicare conform contract”, emise de .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile înscrise în cele două facturi nu se justifică și nici nu pot fi considerate cursuri de pregătire profesională având în vedere obiectul de activitate al .X..

Astfel, cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate de societate în evidența contabilă în contul 6280.30.01 - „cheltuieli servicii – cursuri pregătire profesională – .X.” sunt nedeductibile fiscal, conform art.19 alin. (1) și art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate de societate în contul 6282 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți .X.”, înscrise în facturile nr..X./21.10.2009 și nr..X./17.12.2009 emise de avocat .X. cu explicația „servicii de consultanță asistență juridică aferente contractului nr.,X./30.07.2009”, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat ca justificare a serviciilor înscrise în cele două facturi, un „proces verbal de predare – primire a lucrării cu conținut juridic”.

S-a constatat că aceste cheltuieli nu se justifică, fiind nedeductibile fiscal conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, având în vedere că lucrarea menționată mai sus face referire la acte deja încheiate și care s-au derulat.

În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă în luna decembrie 2009 în contul 6282 prin creditul contului 4712, aferente facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL cu explicația „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a acestora, suma de .X. lei reprezentând în fapt un „avans”, așa cum corect este înscris în factura nr..X./19.10.2009, aspect confirmat și de faptul că valoarea totală a contractului a fost de .X. lei, exclusiv TVA, din care s-a facturat prima tranșă de 50%, așa cum se prevede la art.5 din contractul nr..X./30.09.2009, fără să mai fie facturată și prestarea serviciilor la termenele prevăzute în contract.

În consecință, s-a constatat că suma de .X. lei nu se încadrează în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri, așa cum sunt acestea prevăzute la art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal coroborat cu pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Urmare inspecției fiscale, pentru anul 2009, s-a stabilit suplimentar față de societate un impozit pe profit în sumă de .X. lei, fapt ce a determinat stabilirea de dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X., conform anexei nr.21 la raportul de inspecție fiscală.

Impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016 se compune din impozitul pe profit aferent anului 2009 (.X. lei) din care a fost scăzut impozitul pe profit

constituit și declarat de societate pentru anul 2011 (.X. lei), an pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu datorează impozit pe profit.

Referitor la TVA deductibilă:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând ajustare TVA dedusă de societate din facturile emise de dirigenții de șantier pentru lucrările neefectuate aferente unui număr de X obiective, prezentate în anexa 20 la Raportul de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la analiza sumelor reprezentând lucrări de execuție înscrise în fișele de obiective întocmite de societate pentru cele X obiective, cu lucrările de execuție pentru care s-a facturat dirigenția de șantier, constatându-se că pentru un număr de X obiective a fost facturată în plus dirigenția de șantier.

Astfel, a fost stabilită suma de .X.lei reprezentând TVA aferentă dirigenției de șantier pentru lucrările neefectuate, calculul efectuându-se în funcție de cotele de dirigenție prevăzute în contractele încheiate între .X. și dirigenții de șantier.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei, conform art.146 alin.(1) lit.a din Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând TVA dedusă de societate aferentă cheltuielilor direct atribuite unor autoturisme (diferență 50% aferentă combustibil începând cu 01.01.2012, reparații și piese schimb auto în perioada 2010 – iunie 2012 integral și diferență 50% după 01.07.2012) ce nu au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării, autoturismele având numerele de înmatriculare .X. au fost date spre folosință Agenției Naționale pentru Locuințe, Ministerului Afacerilor Europene sau au fost puse la dispoziția unor persoane fizice care nu au avut calitatea de salariați ai .X..

În consecință, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor direct atribuite autoturismelor menționate mai sus.

Având în vedere constatările mai sus menționate, precum și celelalte constatări prezentate la pct.III 1.1 „TVA deductibilă” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, necontestate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA pentru care societatea nu are drept de deducere este în sumă de .X. lei.

Referitor la TVA colectată:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a constatat că aceasta reprezintă TVA colectată aferentă obiectivelor de investiții finalizate în anul 2013 și ianuarie 2014, înregistrată în evidența contabilă în conturile 4427 „taxa pe valoarea adăugată colectată” și 4423 „taxa pe valoarea adăugată de plată”, închisă în mod eronat din soldul de .X. lei al contului 4424 „taxa pe valoarea adăugată de recuperat” aferent anului 2008, prin nota contabilă 4423 = 4424.11 – TVA de rambursat sold 2008 și nedeclarată prin deconturile de TVA în perioada 2013 – 2014.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2012, încheiat pentru perioada 01.06.2004 – 31.12.2008 ca urmare a soluționării decontului de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare nr..X. A/26.01.2009, corectat prin Decizia de corectare a erorilor materiale nr..X./16.03.2009, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei. Totodată, au fost stabilite și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată.

În conformitate cu prevederile art.156 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că suma suplimentară în vederea declarării la organul fiscal este de .X. lei reprezentând diferența dintre TVA colectată înregistrată în evidența contabilă și cea declarată prin deconturile de TVA în perioada 2013 – 2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei, reprezintă taxa aferentă obiectivelor de investiții, colectată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2012 și pentru care s-a dispus măsura corectării deconturilor de TVA aferente perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2011 conform Dispoziției de măsuri nr..X./31.05.2012, corecții neefectuate de societate.

Prin nota explicativă nr..X./20.04.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să precizeze de ce nu a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./31.05.2012, iar prin răspunsul din data de 20.04.2016 .X. a precizat că măsurile dispuse nu au fost înregistrate în anul 2013 deoarece au fost contestate în instanță, acestea fiind regularizate în anul 2015 după terminarea litigiului.

Având în vedere constatările mai sus menționate, precum și celelalte constatări prezentate la pct.III 1.2 „TVA colectată” din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, necontestate de către societate, s-a stabilit TVA colectată în sumă totală de .X. lei, care cuprinde și taxa în sumă de .X. lei, din care s-a scăzut suma de .X. lei, mai sus menționată, rezultând astfel TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei.

Urmare inspecției fiscale, s-a stabilit suplimentar în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) pentru care au fost calculate, până la data de 25.01.2015, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

B)

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, în temeiul art.88 lit.c și art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pentru plata cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei. Detaliile referitoare la modul de calcul a accesoriilor sunt prezentate în anexa la această decizie.

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

Referitor la Decizia de impunere nr. F-MJ .X./20.07.2016

A) ASPECTE PROCEDURALE

A 1) Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că înștiințarea pentru discuția finală a fost primită la sediul societății cu nici 24 de ore anterior datei programate a avea loc discuția finală, nefiind respectată cerința *termenului util* impusă de art.107 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale, se reține:

Potrivit art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că termenul în care societatea își poate prezenta punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale este de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. Data prezentării concluziilor inspecției fiscale care trebuie comunicată contribuabilului în “termen util”, nu reprezintă momentul la care contribuabilul are dreptul să își prezinte punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, așa cum susține societatea, prevederile art.107 alin.(3) mai sus menționat, fac referire la data la care organul fiscal aduce la cunoștința contribuabilului concluziile inspecției fiscale.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, Capitolul VI – „Discuția finală cu contribuabilul”, prin Înștiințarea privind discuția finală, înregistrată la .X. sub nr..X./12.07.2016, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea asupra datei programată pentru discuția finală, respectiv 13.07.2016.

Astfel, având în vedere prevederile alin.(5) al articolului de lege mai sus menționat, data încheierii inspecției fiscale a fost 13.07.2016, data programată pentru discuția finală cu contribuabilul, societatea având dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la această dată.

Punctul de vedere menționat la alin.(4) al art.107 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost prezentat de societate în data de 18.07.2016, fiind înregistrat la Direcția Regională a Finanțelor Publice sub nr..X.

Asupra punctului de vedere prezentat de societate, organele de inspecție fiscală, și-au exprimat opinia motivată, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, Capitolul VI–“Discuția finală cu contribuabilul”.

Prin urmare, nu poate fi reținută susținerea societății potrivit căreia organul fiscal nu a respectat „cerința termenului util”, impusă de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea prezentându-și punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale în termenul stabilit de lege, respectat și de către organele de inspecție fiscală, aspect ce rezultă și din faptul că raportul de inspecție fiscală nu a fost încheiat cu mențiunea că societatea nu a prezentat punctul de vedere. Așa cum s-a reținut mai sus, asupra punctului de vedere prezentat de societate în data de 18.07.2016, organele de inspecție fiscală și-au exprimat opinia motivată.

A 2) În ceea ce privește invocarea de către societatea contestată a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA în sarcina sa pentru anul 2009, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

„Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 24.11.2015.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se naște dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea

impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit".

Rezultă că argumentele contestatarii cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 2009-2014 inspecția fiscală a început la data de 24.11.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poziția X și finalizată în data de 13.07.2016, iar Decizia de impunere nr.F-MJ X a fost emisă la data de 20.07.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 24.11.2015- 20.07.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 24.11.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția X) obligațiile suplimentare de plată de

natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntru termenului de prescripție.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2009, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 01.01.2011, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv 24.11.2015, obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înăuntru termenului de prescripție.

Nu poate fi reținut nici argumentul societății contestat referitor la faptul că organele de inspecție fiscală aduc ca argument pentru extinderea perioadei de prescripție Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2011, întrucât, modul de calcul a termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili în sarcina contribuabililor obligații suplimentare reiese din interpretarea coroborată a textelor de lege mai sus enunțate, deciziile Comisiei Fiscale Centrale fiind menite să asigure doar o interpretare și aplicare unitară a legislației în materie. Astfel, nu se poate reține faptul că au fost încălcate prevederile art.5 din Constituția României.

A 3) Referitor la nerespectarea principiului bunei credințe, invocat de societate, se reține că buna- credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, consacrat prin art.14 alin.(2) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată.

Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței, petenta neaducând niciun argument în acest sens.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B) ASPECTE DE FOND

Taxa pe valoarea adăugată

B 1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de dirigenție de șantier, în condițiile în care acestea au fost facturate dar neefectuate.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei înscrisă în facturi emise de dirigenții de șantier pentru lucrări neefectuate aferente obiectivelor de investiții, astfel cum au fost acestea prezentate în Anexa 20 la raportul de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei.

Potrivit acestei anexe, pentru un număr de .X. obiective au fost prezentate valoarea totală a lucrărilor de execuție și valoarea lucrărilor neefectuate, rezultând o „diferență lucrări efectuate”.

Astfel, urmare comparării sumelor reprezentând lucrări de execuție înscrise în fișele de obiective întocmite de societate pentru un număr de X obiective de investiții, cu lucrările de execuție pentru care a fost facturată dirigenția de șantier, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de X obiective a fost facturată în plus dirigenția de șantier, aceasta fiind aferentă lucrărilor neefectuate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei aferentă dirigenției de șantier facturată pentru lucrările neefectuate, calculul fiind realizat în funcție de cotele de dirigenție prevăzute în contractele încheiate între .X. SA și dirigenții de șantier, conform Anexei 20 la raportul de inspecție fiscală, constatându-se încălcarea prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține că art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ precizează:

“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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv

Îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în ceea ce privește achiziția serviciilor reprezentând dirigenție de șantier, societatea contestatară nu a justificat necesitatea acestor achiziții și utilizarea în scopul operațiunilor sale taxabile, dirigenția de șantier fiind facturată pentru lucrări care nu au fost efectuate.

Potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016 (Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul), faptul că lucrările pentru care au fost facturate serviciile constând în dirigenție de șantier (pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA) nu au fost efectiv realizate, rezultă și din situațiile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale, respectiv: procese verbale de constatare, acțiuni în instanță etc.

În toate aceste situații, lucrările în cauză sunt prezentate ca fiind neexecutate, astfel încât nu se poate reține faptul că lucrările de execuție au fost efectuate și ulterior depreciate, așa cum susține societatea.

Totodată, așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, faptul că lucrările au fost neefectuate este susținut și de mențiunile din constatarea nr.X a Procesului verbal de constatare întocmit de Curtea de Conturi a României, înregistrat la .X. SA sub nr..X./14.03.2014, prin care se precizează: „[...] .X. SA a făcut plăți pentru lucrări neefectuate sau achiziții de utilaje care nu se mai regăsesc în cadrul obiectivului, în sumă totală de .X. lei [...]”.

Mai mult, în timpul inspecției fiscale au fost întocmite Anexele nr.X și nr.X la raportul de inspecție fiscală, existente în copie la dosarul cauzei, respectiv situații reprezentând „Lucrări de construcții montaj și echipamente recepționate și neefectuate pentru obiective nerecepționate” și „Lucrări de construcții montaj și echipamente recepționate și neefectuate pentru obiective recepționate”, situații însușite de societate prin faptul că aceasta a ajustat TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor neefectuate în luna decembrie 2014.

Totodată, se reține că societatea nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte cele susținute, respectiv faptul că la momentul înregistrării în contabilitate a facturilor, lucrările au fost prestate.

În speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1325/2012 potrivit căroră “*persoana impozabilă care*

pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

[...] efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul 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.”

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 cărora:

„(...) 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.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că serviciile facturate de diriginții de șantier au fost destinate realizării operațiunilor sale taxabile, astfel că nu pot fi reținute argumentele societății referitoare la faptul că au fost îndeplinite atât condiția de formă cât și condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal acestea nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X.lei.**

B 2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru perioada 2010 – 2015, .X. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor (combustibil, reparații, piese de schimb) efectuate pentru un număr de șase autovehicule aflate în proprietatea sa, în condițiile în care aceste autovehicule nu au fost utilizate de angajații societății, nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 2010 – 2015, .X. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor reprezentând achiziții de combustibil, reparații, piese de schimb efectuate cu un număr de șase autoturisme având numerele de înmatriculare.X., aflate în proprietatea sa, astfel:

- integral drept de deducere a taxei aferentă reparațiilor și pieselor de schimb în perioada 2010 – iunie 2012 și 50% ulterior datei de 01.07.2012;

- 50% drept de deducere a taxei aferentă achiziției de combustibil începând cu data de 01.01.2012.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât autoturismele mai sus menționate nu au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile ale .X., fiind folosite de

persoane care nu aveau calitatea de salariați ai societății, constatându-se nerespectarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel:

- autoturismul având numărul de înmatriculare .X. a fost dat spre folosință, în baza contractului de comodat încheiat în data de 28.09.2010, Agenției Naționale pentru Locuințe, pentru perioada 28.09.2010 – 31.12.2014,

- autoturismul având numărul de înmatriculare .X. a fost dat spre folosință, în baza contractului de comodat nr..X./28.10.2011 Ministerului Afacerilor europene, pentru perioada 28.10.2011 – 31.12.2014,

- autoturismul având numărul de înmatriculare .X., în perioada 01.01.2010 – 30.11.2011 a fost pus la dispoziția domnului .X. care în această perioadă nu a avut calitatea de salariat al .X.,

- autoturismul având numărul de înmatriculare .X., în perioadele 01.07.2011 – 28.02.2012 și 01.11.2012 – 31.12.2014 a fost pus la dispoziția domnilor .X., .X. și .X., care în aceste perioade nu au avut calitatea de salariați ai .X.,

- autoturismele având numerele de înmatriculare .X. și .X., în perioadele 01.10.2013 – 31.12.2014, respectiv 01.10.2013 – 31.03.2014 au fost puse la dispoziția domnilor .X., respectiv .X. care în aceste perioade nu au avut calitatea de salariați ai .X..

În drept, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că dreptul persoanei impozabile de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

În speță, se rețin și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate anterior la pct. B 1), potrivit cărora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în perioada 2010 – 2015, .X. și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor (achiziții de combustibil, reparații, piese de schimb) efectuate cu un număr de șase autoturisme pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că în anumite perioade au fost utilizate de persoane care nu aveau calitatea de salariați ai societății.

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, respectiv în situația în care autoturismele în cauză au fost utilizate de salariații .X. în scopul obținerii de venituri impozabile societatea să prezinte documentele aferente (fișa activității zilnice pentru autovehicule, foi de parcurs, ordine de deplasare, etc.), potrivit Notei explicative nr..X./08.06.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, doamna .X. – director general al .X., a precizat că autoturismele au fost utilizate de reprezentanții Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, fără să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele solicitate de acestea.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că achizițiile de combustibil, reparații, piese de schimb efectuate pentru autoturismele având numerele de înmatriculare prezentate la situația de fapt, nu au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale .X., întrucât nu au fost folosite de salariații acesteia în vederea desfășurării activității economice a societății, ci au fost date spre folosință unor terțe persoane,

fapt pentru care contestatarul nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale societății, astfel că nu pot fi reținute argumentele societății referitoare la faptul că au fost îndeplinite atât condiția de formă cât și condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că .X. este o societate pe acțiuni cu un statut aparte, reglementată prin Ordonanța Guvernului nr.25/2001 și Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale și se află sub autoritatea Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice conform Hotărârii Guvernului nr.1631/2009, cu modificările și completările ulterioare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât faptul că .X. a fost înființată potrivit Ordonanței Guvernului nr.25/2001 și se află sub autoritatea Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice nu este de natură să schimbe tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

Astfel, faptul că autoturismele au fost utilizate de reprezentanții Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, așa cum susține societatea, nu dă dreptul acesteia să deducă TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru aceste autoturisme (combustibil, reparații, piese de schimb), atâta timp cât achizițiile în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale societății, așa cum s-a reținut mai sus.

De asemenea, argumentele societății cu privire la faptul că

- în perioadele în care autoturismele nu au fost folosite de către salariații .X., au fost utilizate de către reprezentanții Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice în realizarea activității de promovare, aprobare, execuție, recepție, urmărire în perioada de garanție la obiectivele de investiții cuprinse în programul acestuia de investiții, având în vedere calitatea de ordonator principal de credite a ministerului și faptul că potrivit Legii nr.500/2002 privind finanțele publice reprezentanții acestei instituții sunt responsabili de realizarea obiectivelor de investiții cuprinse în programul de investiții,
- Programul Național de Construcții de Interes Public sau social pe care Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice îl realizează prin .X., constituie principala activitate a societății, astfel că utilizarea acestor mijloace fixe s-a realizat în scopul activității societății,
- conform Hotărârii Guvernului nr. 273/1994 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente

acestora, reprezentanții Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice participă la recepția obiectivelor de investiții,

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deși societatea susține că cele șase autoturisme au fost utilizate în scopul desfășurării activității .X., aceasta nu a înțeles să depună în susținerea celor afirmate documente justificative în baza cărora să facă dovada utilizării autoturismelor în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, argumentele societății referitoare la faptul că începând cu data de 01.07.2012 .X. a aplicat o deducere a cheltuielilor cu autoturismele conform art.145¹ din Codul fiscal, astfel că persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs, acestea nu pot reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Prevederile art.145¹ alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2012, stipulează:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

“(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

În conformitate cu pct. 45¹ alin. (4) 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:

“(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă

dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).”

Astfel, orice persoană impozabilă poate aplica deducerea limitată de 50% a TVA aferentă cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În vederea aplicării acestei deduceri limitate, vehiculul utilizat în scop personal trebuie să fie utilizat și pentru activitatea economică, iar persoana impozabilă nu trebuie să prezinte foile de parcurs astfel cum este această cerință prevăzută de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și pentru care se solicită deducerea integrală a taxei.

Limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se efectuează numai în situația în care nu se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

Însă, în speță, nu se poate reține că societatea a utilizat autorurismele având numerele de înmatriculare .X. pentru activitatea economică a .X. întrucât au fost date spre folosință unor terțe persoane (reprezentanți ai Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice) care nu au calitatea de salariați ai societății, iar așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul prezentei decizii, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente justificative în baza cărora să facă dovada utilizării autoturismelor pentru activitatea sa economică.

Totodată, așa cum rezultă din prevederile legale mai sus menționate, utilizarea unui vehicul pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită uz personal.

În consecință, societății nu îi este aplicabilă excepția prevăzută la art.145¹ din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.07.2012.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal acestea nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru un număr de șase autovehicule (combustibil, reparații,

piese de schimb), fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

* *
*

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la taxa pe valoarea adăugată deductibilă (.X.lei și .X. lei), prezentate la pct.13.5 din contestație, respectiv „intenția utilizării serviciilor primite în folosul operațiunilor taxabile din perspectiva TVA” și „nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a principiului neutralității TVA și a jurisprudenței CEJ”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

a) Referitor la intenția societății de a utiliza serviciile primite în folosul operațiunilor taxabile, se rețin dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”.

Începând cu data de 01.07.2013 alin.(1) are următorul conținut:

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”, iar

Începând cu data de 01.01.2014, acest text de lege are următoarea modificare: „[...] dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d) [...]”.

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Totodată, se reține că potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995), dreptul de deducere a taxei rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii.

Însă, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii,

- în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru un număr de șase autovehicule (combustibil, reparații, piese de schimb) societatea, cu bună știință a pus la dispoziția unor terțe persoane autoturismele în cauză, astfel încât în perioadele în care au fost utilizate de persoane care nu aveau calitatea de salariați ai societății acestea nu puteau fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte utilizarea acestora pentru activitatea sa economică, nefiind astfel îndeplinită condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA,

- în ceea ce privește TVA în sumă de .X.lei aferentă serviciilor de dirigenție de șantier, acestea au fost facturate pentru lucrări de execuție neefectuate, aferente unui număr de X obiective de investiții, iar .X. SA nu demonstrează cu documente că aceste lucrări nu au fost efectuate din motive obiective care nu au depins de voința sa.

Mai mult, în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată mai sus menționată, se reține că argumentele contestatarei cu

privire la faptul că achizițiile au fost efectuate cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, sunt formulate la modul general, fără ca societatea să înțeleagă să depună în susținerea celor afirmate documente justificative în baza cărora să facă dovada acestei intenții și îndeplinirii condițiilor legale pentru acordarea deducerii TVA.

b) Referitor la nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiului neutralității TVA, se reține că potrivit jurisprudenței europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În cazul în speță, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, .X. avea obligația să facă dovada îndeplinirii atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă.

Or, așa cum s-a arătat mai sus, societatea nu a făcut dovada îndeplinirii cerințelor de fond, respectiv faptul că achizițiile efectuate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

B 3) Prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016, contestată, la stabilirea TVA de plată în sumă de .X. lei, a fost avută în vedere taxa în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) și nu TVA în sumă de .X. lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SA datorează această taxă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal.

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada iulie 2013 – ianuarie 2014, .X. nu a declarat prin deconturile de TVA, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei înregistrată în evidența contabilă în conturile 4427 „Taxa pe valoarea adăugată colectată” și 4423 „Taxa pe valoarea adăugată de plată”, precum și faptul că această taxă este aferentă obiectivelor de investiții finalizate și recepționate în perioada 2013 – ianuarie 2014, conform situațiilor prezentate de societate.

De asemenea, s-a constatat că societatea a închis în mod eronat TVA în sumă de .X. lei din soldul de .X. lei al contului 4424 „TVA de recuperat” aferent anului 2008, sold ce în fapt nu mai exista, taxa pe valoarea adăugată respectivă fiind respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. X/31.05.2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./31.05.2012 și parțial închisă cu accesoriile stabilite de

organul fiscal prin această decizie (prin Decizia de impunere nr.X/31.05.2012, urmare soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. .X.A/26.01.2009, corectat prin Decizia de corectare a erorilor materiale nr. .X./16.03.2009, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și a fost stabilită suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.156 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit ca sumă suplimentară în vederea declarării la organul fiscal TVA în suma de .X. lei reprezentând diferența dintre taxa colectată înregistrată în evidența contabilă și cea declarată prin deconturile de taxa pe valoarea adăugată în perioada 2013 – 2014.

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016, contestată, din TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au scăzut taxa în sumă de .X. lei reprezentând TVA colectată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.05.2012 și pentru care s-a dispus măsura corectării deconturilor pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2011, conform Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./31.05.2012.

Astfel, prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016, contestată, la stabilirea TVA de plată în sumă de .X. lei, a fost avută în vedere taxa în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei) și nu TVA în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

“(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

iar potrivit art.156² alin.(2) din același act normativ:

„(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la

art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că .X. este obligată să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității sale economice, având obligația de a declara în decontul de taxă pe valoarea adăugată suma taxei deductibile pentru care a luat naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, suma taxei colectate a cărei exigibilitate a luat naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Or, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate conform evidenței contabile și taxa pe valoarea adăugată declarată de aceasta la organul fiscal.

Prin urmare, se reține că pentru perioada 2013 – ianuarie 2014, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre taxa colectată înregistrată în evidența contabilă și taxa declarată prin deconturile de TVA.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că „a solicitat înregistrarea în contabilitate a dispozițiilor de măsuri privind taxarea inversă la momentul în care s-au primit aceste sume de la Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice pentru taxarea inversă, respectiv anul 2015”, societatea prezentând “situația acestor sume stabilite la controlul precedent”, se reține că sumele de .X. lei și .X. lei la care societatea face referire, reprezentând TVA stabilită urmare inspecției fiscale anterioare (Decizia de impunere nr.X/31.05.2012), nu au relevanță în speță întrucât au fost stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a constatării faptului că

- societatea nu a inclus în baza de impozitare a TVA aferentă operațiunilor asimilate prestărilor de servicii cu plată efectuate de „.X.” (fie integral la data protocolului de predare – primire, fie pentru obiectivele de investiții pentru care „.X.” a primit facturi de la executanți cu mențiunea „taxare inversă” și după data protocolului de predare – primire semnat cu beneficiarul: parțial la data protocolului de predare – primire și parțial la data deducerii TVA de către companie în baza facturilor primite de la

executanți în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” și înregistrate în evidența contabilă ulterior datei protocolului), calculată pe fiecare obiectiv predat în parte și a contravalorii lucrării de construcții – montaj efectuate de executanți și facturate companiei în anul 2007 cu mențiunea „taxare inversă” (.X. lei), respectiv

- nu a inclus în baza de impozitare a TVA aferentă lucrărilor de reabilitări, consolidări, intervenție în prima urgență și realizare experimentală de sectoare de drumuri, prestate în mod gratuit prin companie unor beneficiari autorități publice și contravaloarea lucrărilor de construcții efectuate de executanți în anul 2007 și facturate companiei cu mențiunea „taxare inversă” (.X. lei).

TVA în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) a fost contestată de societate, iar prin Decizia nr.103/2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.

Or, taxa pe valoarea adăugată înregistrată de societate în evidența contabilă în perioada iulie 2013 – ianuarie 2014, dar nedeclarată prin deconturile de TVA (.X. lei din care organele de inspecție fiscală au scăzut suma de .X. lei, așa cum s-a reținut la situația de fapt), este aferentă obiectivelor de investiții realizate prin .X., puse la dispoziția autorităților publice/asociațiilor, în vederea utilizării, în mod gratuit, pentru care faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată au intervenit la data prestării serviciilor, respectiv la data punerii bunurilor la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane (data protocolului de predare – primire încheiat de ".X.", în calitate de predător și beneficiar, în calitate de primitor), așa cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

Totodată, potrivit constatărilor organelor de inspecție, acestea au procedat la colectarea TVA aferentă obiectivelor de investiții predate/transmise în mod gratuit beneficiarilor în perioada decembrie 2009 – decembrie 2014, prin stornarea concomitent a TVA colectată de societate în perioada respectivă, aferentă aceluiași obiective de investiții, la data la care aceasta a fost colectată de .X. (dacă a fost colectată la o altă dată decât cea a protocolului de predare – primire sau decât aceea a înregistrării în evidența sau a facturilor primite ulterior datei protocolului).

De asemenea, prezentarea de către societate a “unui exemplu cu scopul de a surprinde mecanismul de reflectare a TVA pe toată durata investiției”, “perioada aleasă” fiind 2007-2009, nu are legătură cu TVA în sumă de .X. lei (din care organele de inspecție fiscală au scăzut suma de .X. lei) colectată și înregistrată corect în evidența contabilă, dar

nedeclarată la organul fiscal prin deconturile de TVA. Societatea face referire la aplicarea măsurilor de simplificare (taxare inversă).

Se reține că prin contestația formulată societatea nu contestă data la care avea obligația colectării TVA, respectiv data protocolului de predare – primire a obiectelor de investiții, înregistrarea în evidența contabilă a TVA în cauză fiind înregistrată corect de societate la data la care aceasta devine exigibilă.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat, nici organelor de inspecție fiscală, și nici ulterior în susținerea contestației documente prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma taxei pe valoarea adăugată rezultată din declararea eronată a taxei stabilită de societate.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal acestea au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.”**
S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.**

B 4) Referitor la penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține:

Urmare adresei nr. A-SLP 1689/14.09.2016, prin care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. cuantumul accesoriilor aferente TVA contestată de societate (.X. lei; .X. lei și .X.lei), organele de inspecție fiscală, prin adresa nr. MBC-AIF .X./27.09.2016 precizează faptul că penalitățile de întârziere aferente TVA contestată de societate sunt în cuantum de .X. lei.

Ulterior, prin adresa nr.MBC-AIF .X./12.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1917/14.10.2016, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. comunică faptul că „echipa de inspecție fiscală a procedat la reanalizarea modului de calcul al penalităților de întârziere aferente TVA”.

Astfel, urmare recalculării penalităților de întârziere, organele de inspecție fiscală precizează că au stabilit ca obligație de plată suma de .X. lei, fapt pentru care, pentru diferența de penalități de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei) propun admiterea contestației, anexând la adresa nr.MBC-AIF .X./12.10.2016 situația calculului accesoriilor aferente TVA, precum și contestația .X. SA înregistrată la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./15.07.2016, comunicată societății în data de 09.09.2016, ce modifică Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./15.07.2016, comunicată societății în data de 21.07.2016, precum și împotriva Titlului executoriu nr..X./05.09.2016, contestație prin care societatea sesizează organul fiscal asupra modului de calcul eronat al penalităților de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016, contestată.

Având în vedere că prin adresa nr.MBC-AIF .X./27.09.2016 Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că penalitățile de întârziere aferente TVA contestată de societate (.X. lei, din care, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală a fost scăzută suma de .X. lei; .X. lei și .X.lei) sunt în quantum de .X. lei, însă prin adresa nr.MBC-AIF .X./12.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 1917/14.10.2016 s-a precizat că suma penalităților de întârziere aferente TVA este de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr.A-SLP A-SLP 1801/17.11.2016, comunicarea cuantumului penalităților de întârziere aferente TVA contestată de societate, mai sus menționată.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr.MBC-AIF .X./24.11.2016, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că în ceea ce privește penalitățile de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016, în sumă de .X. lei, urmare sesizării societății, „echipa de inspecție fiscală a procedat

la recalcularea penalităților de întârziere aferente TVA, stabilind ca obligație de plată suma de .X. lei. Pentru diferența de penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA (.X. lei stabilită inițial – .X. lei recalculare) s-a propus admiterea contestației”, conform adresei nr.MBC-AIF .X./12.10.2016.

Totodată, se reține că asupra calculului eronat al penalităților de întârziere aferente TVA, societatea a sesizat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în cadrul audienței acordată .X. SA în data de 24.10.2016, conform minutei anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația formulată de .X.” S.A** și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

B 5) Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, se reține:

În ceea ce privește dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei, așa cum rezultă din adresele Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii nr.MBC-AIF .X./27.09.2016 și nr.MBC-AIF .X./24.11.2016, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 1801/28.09.2016, respectiv sub nr.A-SLP 2176/28.11.2016, cuantumul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei contestată de societate (.X. lei; .X. lei și .X. lei) este de .X. lei.

Întrucât așa cum s-a reținut la pct.B 1), B 2) și B 3) din prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația formulată de .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de dobânzi/majorări de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, societatea datorează suma de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Întrucât:

- .X. SA contestă parțial TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 (.X. lei) împreună cu dobânzile/majorările de întârziere aferente (.X. lei), - separat de argumentele prezentate pe fondul cauzei societatea solicită anularea în totalitate a dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei aferente TVA, pe considerentul că îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale,

se reține că diferența în sumă de .X. lei dintre cuantumul total al dobânzilor/majorărilor de întârziere stabilit prin decizia de impunere contestată, respectiv .X. lei și dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei contestate de societate, pe fondul cauzei, este însușită de către contestatar.

În ceea ce privește penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei, așa cum s-a reținut la pct.B 4) din prezenta decizie acestea sunt aferente TVA contestată de societate. Întrucât așa cum s-a reținut la pct.B 1), B 2) și B 3) din prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația formulată de .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, societatea datorează suma de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată **contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește solicitarea societății de anulare a accesoriilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016, contestată, pe considerentul că îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, se reține:

Potrivit pct.9.9 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acestora organelor competente.”

Astfel, întrucât prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016, .X. SA a solicitat, astfel cum s-a precizat mai sus, aplicarea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale, iar Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competență să soluționeze astfel de cereri, ci numai contestațiile formulate împotriva actelor administrativ fiscale limitativ prevăzute la art. 272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cererea în cauză va fi înaintată organului fiscal competent, respectiv Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal în a cărui administrare se află contribuabilul.

De altfel, așa cum rezultă din adresele nr..X./29.06.2016 și nr. .X./30.06.2016, anexate în copie la dosarul cauzei, .X. SA a solicitat Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. aplicarea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2015 privind acordarea unor facilități fiscale.

Impozitul pe profit

Impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016, contestat, se compune din impozitul pe profit aferent anului 2009 (.X. lei) din care a fost scăzut impozitul pe profit constituit și declarat de societate pentru anul 2011 (.X. lei), an pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu datorează impozit pe profit.

Așa cum rezultă din adresa Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. nr.MBC-AIF .X./24.11.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2176/28.11.2016, suma stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit pentru anul 2009 (.X. lei) este aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite pentru anul 2009, contestate de societate (.X. lei + .X. lei + .X. lei).

B 6) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit, cheltuielile reprezentând „cursuri pregătire profesională”, în condițiile în care acestea nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6280.30.01 - „cheltuieli servicii – cursuri pregătire profesională – .X.”, cheltuieli în sumă de .X. lei.

Aceste cheltuieli, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, au fost înregistrate conform facturilor nr..X./04.06.2009 și nr. .X./11.06.2009, reprezentând „contravaloare training comunicare”, emise de .X. SRL, în calitate de prestator, în baza contractelor nr..X./25.05.2009, respectiv nr..X./29.05.2009, încheiate cu .X. SA, în calitate de beneficiar.

Potrivit contractului nr..X./25.05.2009, acesta a avut ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unui training, după cum urmează: 3 și 4 iunie 2009 – Comunicare instituțională – de la birocrație la performanță – min.50 – max.60 persoane (cursul este susținut de .X. și include: sala curs, catering, coffee break, suport curs)”.

Obiectul contractului nr..X./29.05.2009 l-a constituit „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unui training, după cum urmează: 10 – 11 iunie 2009 – Negocierea ca formă de comunicare – maxim X de persoane (cursul este susținut de .X. și include: sala curs, catering tip bufet 1 zi, coffee break 2 zile, suport curs)”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile înscrise în facturile mai sus menționate nu se justifică și nici nu pot fi considerate cursuri de pregătire profesională, având în vedere obiectul de activitate al .X. SA, fapt pentru care au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

„(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 pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), 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 desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;” .

Potrivit acestor prevederi legale, 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, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“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. [...].”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă „cheltuieli servicii – cursuri pregătire profesională”, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, în baza unor facturi emise de .X. SRL având ca explicație „contravaloare training comunicare”, conform contractelor nr..X./25.05.2009 și nr..X./29.05.2009.

Se reține că în ceea ce privește cheltuielile cu efectuarea unor training-uri, acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt necesare societății în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Așa cum rezultă din Referatul de necesitate anexat în copie la dosarul cauzei, aferent contractului nr. .X./29.05.2009, „pentru buna desfășurare a activității la nivelul companiei și având în vedere și necesitatea organizării și desfășurării în condiții optime a operațiunilor desfășurate de .X. SA în relațiile externe (colaboratori/relaționări cu consilii locale, primării, mass-media etc.)”, s-a propus participarea salariaților la cursuri pentru dezvoltarea și îmbunătățirea abilităților de comunicare, respectiv:

- cursul „comunicare instituțională – de la birocrație la performanță” și

- programe training susținute de .X. (licențiat în jurnalistică) care cuprind: sesiuni de înregistrări video cu simulări de talk-show-uri, explicații detaliate privind comunicarea în public, noțiuni fundamentale pentru o comunicare eficientă, explicații și detalii privind așteptările mass-media față de comunicatori și adaptarea mesajelor la diferite tipuri de media.

Având în vedere programul și tematica de curs, se reține că aceste cheltuieli care se referă la birocrația și performanța instituțională, sesiuni de înregistrări video cu simulări de talk-show-uri, așteptările mass-media, etc, mai sus prezentate, nu pot fi acceptate drept cheltuieli de formare și perfecționare profesională a angajaților, care presupun cheltuieli cu participarea la cursuri de formare într-o anumită profesie, dezvoltarea competențelor profesionale în cadrul aceleiași calificări, stagii de adaptare profesională la cerințele postului, ale locului de muncă, stagii de practică, etc., așa cum au fost precizate și definite în legi speciale, respectiv în Codul muncii și Ordonanța Guvernului nr.129/2000 privind formarea profesională a adulților.

Totodată, având în vedere prevederile legale menționate anterior, se reține că pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile efectuate cu ocazia unor traininguri, ar trebui să își gasească corespondența în veniturile înregistrate de societate.

Însă, societatea nu a prezentat în susținerea propriei cauze niciun document/înscris care să justifice efectuarea acestor cheltuieli și măsura în care au fost destinate realizării de venituri impozabile, respectiv necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. Așa cum s-a reținut mai sus, societatea are obligația să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile. Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că aceste cheltuieli au fost necesare realizării activității curente.

Prin urmare, cheltuielile în cauză nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, societatea nejustificând necesitatea acestora în scopul activității desfășurate.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei:

„(...) 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.”

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. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de .X. SRL fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând „cursuri pregătire profesională”, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.**

B 7) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit datorat, cheltuielile cu serviciile constând în asistență și consultanță juridică, în condițiile în care societatea nu justifică necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii.

În fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6282 - „cheltuieli cu serviciile executate de terți .X.”, cheltuieli în sumă de .X. lei, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, conform facturilor nr..X./21.10.2009 și nr..X./17.12.2009 emise de Cabinet de Avocat .X. reprezentând „servicii de consultanță asistență juridică aferente contractului nr..X./30.07.2009”.

Potrivit contractului de asistență juridică nr..X./30.07.2009, în care .X. are calitatea de avocat, iar .X. SA are calitatea de client, la art.1 „Obiectul contractului” s-a prevăzut:

„[...] acordarea de asistență juridică cu privire la întocmirea actelor adiționale la contractele de bază încheiate de .X. cu antreprenorii .X.din Israel și .X. din UK, precum și acordarea de consultanță și asistență juridică pentru problemele privind implementarea și executarea contractelor de bază”.

Conform art.2 din contract, onorariul convenit este în cuantum de: „echivalentul în lei a .X. / act adițional la care se adaugă echivalentul în lei a .X. / oră pentru contractele de bază (implementare și executare)”.

La art.5 din contractul nr..X./30.07.2009, „părțile au convenit să detalieze obiectul contractului în anexa nr.1, parte integrantă a prezentului contract”.

Conform Anexei nr.X/30.07.2009 la contractul de asistență juridică nr..X./30.07.2009, la pct.3 se menționează:

„Obiectul contractului cuprinde două aspecte:

a. acordarea de asistență juridică cu privire la întocmirea a șase acte adiționale la contractele de bază arătate în contract, pentru care s-a perceput onorariu fix, pentru fiecare act adițional, conform contractului de asistență juridică

b. acordarea de consultații și asistență juridică pentru problemele privind implementarea și executarea contractelor de bază încheiate, având ca părți firmele indicate la pct.1 din obiectul contractului, pentru care s-a perceput onorariu orar, conform contractului de asistență juridică.”

Prin Procesul verbal de predare – primire a lucrării cu conținut juridic se menționează că „în baza contractului de asistență juridică nr..X./30.07.2009, părțile semnatare au procedat la predarea, respectiv primirea lucrării cu conținut juridic, astăzi 14.10.2009. De comun acord, părțile au stabilit ca după lecturarea integrală a lucrării și dacă se impun anumite clarificări, acestea să fie cuprinse într-un act adițional, menționându-se punctual cerințele și intervalul de timp în care să fie realizate. În situația în care nu se încheie un act adițional, lucrarea este considerată aprobată”.

La acest proces verbal a fost anexat „Prezentarea lucrării”, în care se menționează că „lucrarea a fost elaborată în baza contractului de asistență juridică nr..X./30.07.2009”. De asemenea, sunt menționate următoarele:

„Obiectivele lucrării formulate de către client au fost:

- natura juridică a contractului de bază
- caracterele juridice ale contractului de bază și posibile consecințe
- conformitatea amendamentelor cu legislația și contractul cadru
- concluzii.

Lucrarea este structurată pe două părți, 12 pagini:

1. cadrul normativ al contractului de bază
2. amendamentele și contractul de bază; justificări”.

Ca și concluzie, în „Prezentarea lucrării” s-a precizat: „Contractul s-a derulat corect și legal, chiar dacă primele trei amendamente ar fi putut produce o serie de consecințe negative, datorită modului în care au fost formulate anumite clauze, părțile și-au onorat obligațiile, cu excepția perioadei de garanție a lucrărilor care încă se află în grafic. Amendamentele se subscriu principiului executării cu bună credință a convențiilor”.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile reprezentând asistență juridică, înscrise în facturile emise de Cabinet de Avocat .X., nu se justifică având în vedere că lucrarea menționată mai sus face referire la acte deja încheiate și care s-au derulat.

Astfel, s-a constatat că prin Hotărârea Guvernului nr.687/1997 privind contractarea și garantarea de către Guvern a unor credite pentru realizarea unor programe guvernamentale privind pietruirea drumurilor comunale, alimentarea cu apă a satelor, asigurarea cu locuințe sociale,

refacerea și dezvoltarea infrastructurii în intravilanul localităților rurale, s-a aprobat garantarea de către guvern, prin Ministerul Finanțelor, în favoarea Ministerului Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului, a unui credit extern în valoare de .X. dolari SUA, pentru alimentarea cu apă a satelor și asigurarea cu locuințe sociale.

De asemenea, s-a constatat că potrivit actului normativ mai sus menționat, licitația creditelor a fost organizată de către Ministerul Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului și a avut în vedere atât montajul financiar al creditului, cât și proiectarea și execuția lucrărilor. În baza acestor dispoziții legale a fost organizată licitația privind proiectarea și execuția de sisteme de alimentare cu apă la sate și locuințe sociale, adjudecată de către societățile .X. și .X. Limited, încheindu-se un contract de antrepriză între minister și societățile respective.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu serviciile juridice în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, analiza contractelor derulate nefiind justificată ca o cheltuială deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit aferent anului 2009.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate anterior la pct. B 6).

De asemenea, speței îi sunt aplicabile prevederile alin.(4) lit.m al art.21 din actul normativ mai sus menționat și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor, menționate anterior la pct. B 6) din prezenta decizie, potrivit cărora 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, nu sunt deductibile fiscal.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale

prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu servicii constând în asistență și consultanță juridică, considerate de societate deductibile la calculul profitului impozabil, conform facturilor emise de Cabinet de Avocat .X. în baza contractului nr..X./30.07.2009 care a avut ca obiect acordarea de asistență juridică cu privire la întocmirea actelor adiționale la contractele de bază încheiate de .X. cu antreprenorii .X.din Israel și .X. din UK, precum și acordarea de consultanță și asistență juridică pentru problemele privind implementarea și executarea contractelor de bază.

În vederea justificării acestor cheltuieli, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală Procesul verbal de predare – primire a lucrării cu conținut juridic, la care a fost atașată „Prezentarea lucrării”, anexate în copie la dosarul cauzei.

Așa cum rezultă din analiza documentului „Prezentarea lucrării”, în cele 12 pagini se prezintă cadrul normativ al contractului de bază (încheiat între minister și societatea .X. International Limited) și prezintă cele 6 amendamente la contract, concluzionându-se: “Contractul s-a derulat corect și legal, chiar dacă primele trei amendamente ar fi putut produce o serie de consecințe negative, datorită modului în care au fost formulate anumite clauze, părțile și-au onorat obligațiile, cu excepția perioadei de garanție a lucrărilor care încă se află în grafic. Amendamentele se subscriu principiului executării cu bună credință a convențiilor”.

Prin urmare, se reține că prin lucrarea de natură juridică, mai sus menționată, Cabinetul de Avocat .X. analizează niște documente deja încheiate, care au produs efecte și care nu modifică situația de fapt, respectiv voința părților exprimată prin acestea.

Totodată, se reține faptul că în situația în care lucrările aflate încă în garanție, deci în grafic, nu ar fi recepționate din varii motive și ar fi necesară achiziția de servicii de asistență și consultanță juridică, aceste servicii s-ar referi la o situație de fapt viitoare și nu la cele înscrise în facturile emise de Cabinet de Avocat .X. în baza contractului nr..X./30.07.2009.

Se reține că potrivit art.1 din Hotărârea Guvernului nr. 687/1997 privind contractarea și garantarea de către Guvern a unor credite pentru realizarea unor programe guvernamentale privind pietruirea drumurilor comunale, alimentarea cu apă a satelor, asigurarea cu locuințe sociale, refacerea și dezvoltarea infrastructurii în intravilanul localităților rurale:

“ART. 1

Se aprobă garantarea de către Guvern, prin Ministerul Finanțelor, în favoarea Ministerului Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului:

a) a unui credit extern, în valoare de .X. dolari S.U.A., pentru alimentarea cu apă a satelor și asigurarea cu locuințe sociale;”, iar potrivit art.3 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

“(1) Organizarea și finalizarea adjudecării prin licitație a creditelor garantate se vor face prin grija Ministerului Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului și a Ministerului Finanțelor.

(2) Licitația va avea în vedere atât montajul financiar al creditului, cât și proiectarea și execuția lucrărilor.”

Astfel, proiectarea și execuția lucrărilor a fost încredințată antreprenorilor .X. J.V. LTD și .X. .X., câștigători ai licitației internaționale din anul 2007.

Prin urmare, având în vedere că obiectul contractului nr..X./30.07.2009 se referă la acordarea de asistență juridică cu privire la întocmirea actelor adiționale la contractele de bază încheiate de .X. (Ministerul Dezvoltării Regionale și Locuințelor) cu antreprenorii .X.și .X., precum și acordarea de consultanță și asistență juridică pentru problemele privind implementarea și executarea contractelor de bază, iar aceste contracte, la data emiterii facturilor de către Cabinet de Avocat .X., conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, erau deja încheiate și derulate, se reține că societatea nu justifică necesitatea efectuării cheltuielilor cu serviciile și consultanța juridică în cauză și efectuarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește argumentele societății cu privire la faptul că serviciile au fost prestate având în vedere Instrucțiunea nr.128 cu număr de înregistrare .X./28.07.2009, prin care „promitentul va proceda la încheierea unui contract de asistență juridică cu Cabinet Avocat .X.”, se reține acesta nu este de natură să justifice necesitatea efectuării cheltuielilor, atât timp cât obiectul contractului nr. .X./30.07.2009 se referă la analiza unor contracte încheiate și care erau derulate la momentul emiterii facturilor.

Totodată, argumentul societății cu privire la faptul că Grupul de Supraveghere Tehnică și Consultanță („GTSC”) nu dispunea în structura sa

de personal juridic de specialitate”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Chiar dacă, așa cum susține societatea, contractele semnate de ministru cu antreprenorii străini au prevăzut instituția *reprezentantului investitorului*, care a acționat în numele ministrului și a asigurat administrarea și implementarea Programului în toate etapele sale, iar pentru realizarea atribuțiilor în cadrul competențelor acordate, reprezentantul investitorului a condus Grupul de Supraveghere Tehnică și Consultanță, organizat asemănător unei Unități de implementare, în condițiile specifice contractelor, faptul că acest grup „nu dispunea în structura sa de personal juridic de specialitate”, nu poate schimba tratamentul fiscal aplicabil cheltuielilor în cauză.

Astfel, se reține că necesitatea efectuării acestor cheltuieli trebuie justificată de .X. SA la nivelul activității sale, respectiv pentru realizarea veniturilor impozabile ale societății, independent de crearea și atribuțiile Grupului de Supraveghere Tehnică și Consultanță.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, .X. SA nu a justificat cu documente faptul că a angajat cheltuielile cu asistența și consultanța juridică în vederea realizării de venituri impozabile, cu atât mai mult cu cât potrivit art. 8 alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 25/2001 privind înființarea Companiei Naționale de Investiții “.X.” - S.A., cu modificările și completările ulterioare:

(3) Pentru asistența tehnică asigurată de .X. în pregătirea și derularea programelor de investiții, inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestora, în devizul general al lucrării se vor prevedea cheltuieli forfetare în cuantum de 5% din valoarea lucrărilor de construcții-montaj. Aceste sume constituie venituri ale .X. și se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate.

(4) Pentru asistența tehnică asigurată de .X. în pregătirea și derularea programelor de lucrări de reparații curente și capitale, consolidări și alte lucrări similare, inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestora, în devizul general al lucrării se vor prevedea cheltuieli forfetare în cuantum de 5% din valoarea devizului. Aceste sume constituie venituri ale .X. și se încasează pe măsura decontării lucrărilor executate.”,

astfel că veniturile realizate de companie reprezintă cota forfetară de 5% din valoarea lucrărilor de construcții-montaj, în cazul programelor de investiții, în speță alimentarea cu apă a satelor și asigurarea cu locuințe sociale, inclusiv pentru plata personalului de supraveghere pe parcursul realizării acestora.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că serviciile au fost efectuate în beneficiul .X. SA, fapt confirmat de încheierea actelor adiționale la contractele de bază, nu pot fi reținute în soluționarea

favorabilă a contestației întrucât aceste acte adiționale erau încheiate la momentul emiterii facturilor de către Cabinet Avocat .X., nefiind încheiate urmare acordării de asistență și consultanță juridică de către acesta.

Totodată, în ceea ce privește argumentele .X. SA cu privire la faptul că în cuprinsul Instrucțiunii nr.X având număr de înregistrare .X./28.07.2009, se face vorbire de derularea la acea dată a contractelor și actelor adiționale la contractele încheiate de Ministerul Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului cu antreprenorii .X.și .X. (la data întocmirii opiniei juridice lucrările se aflau în perioada de garanție), acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul desfășurării activității sale, însă .X. SA nu a prezentat în susținerea propriei cauze niciun document/înscriș din care să rezulte faptul că cele două contracte la care face referire erau în derulare și motivele pentru care a fost necesar încheierea contractului de asistență juridică nr..X./30.07.2009, cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din „Prezentarea lucrării” cu conținut juridic aceasta se referă doar la contractul încheiat cu societatea .X., fără să se facă referire la societatea .X..

Prin urmare, aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, societatea nejustificând necesitatea acestora în scopul activității desfășurate.

Mai mult, în speță se rețin și considerentele cuprinse în Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1261/12.03.2014, menționată anterior la pct. B 6) din prezenta decizie.

Așadar, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de Cabinet Avocat .X. fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să combată și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând „servicii de consultanță asistență juridică aferente contractului nr..X./30.07.2009”, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.**

B 8) Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit datorat, cheltuielile reprezentând „avans contract prestări servicii 979 din 30.09.2009”, în condițiile în care .X. SA nu face dovada că avansul s-a materializat în astfel de achiziții care să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în luna decembrie 2009 .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli reprezentând „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”, în baza facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL.

Contractul nr..X./30..09.2009, în care .X. SA are calitatea de promitent în favoarea Ministerului Dezvoltării regionale și Locuinței – Grupul de Supraveghere Tehnică și Consultanță, iar .X. SRL are calitatea de prestator, prevede:

„Având în vedere numărul mare de obiective de investiții executate de beneficiarul .X. – .X. în cadrul Programului Guvernamental de alimentare cu apă la sate aprobat prin HG nr.687/1997, cu modificările ulterioare, care se găsesc în stadiul de probe tehnologice după încheierea Proceselor verbale la terminarea lucrărilor și necesită supraveghere preliminară periodică în perioada de garanție, până la recepția finală;

Ținând seama că beneficiarul .X. – .X. va edita „Cartea albă a Programului Guvernamental” care necesită informații tehnice de specialitate privind comportarea în timp a construcțiilor și instalațiilor puse în funcțiune în cadrul Programului Guvernamental în perioada 2002 – 2009, în baza prevederilor art.12.5 din Contractul nr.X/12.03.2003 încheiat de promitent cu Stipulantul .X. I.X.”.

Astfel, părțile contractante de comun acord au convenit încheierea contractului nr..X./30..09.2009 care a avut ca obiect „realizarea de către prestator, în favoarea beneficiarului .X. – .X. a unor servicii de verificare tehnică preliminară asupra modului de funcționare a obiectivelor de investiții aflate în probe tehnologice după recepția la terminarea lucrărilor, în cadrul perioadei de garanție, până la recepția finală, cuprinse în Contractul de bază nr.X/29.12.2008 încheiat de beneficiarul .X. – .X. cu Antreprenorul .X. I.X..”

Potrivit art.2 din contract, durata acestuia „este de 6 luni, începând de la 01.10.2009 până la 01.04.2010”, iar la art.5 se prevede

valoare contractului care este de „.X. lei (exclusiv TVA) și are următoarele componente:

- prima plată, în valoare de 50% din valoarea contractului, pe care promitentul se obligă să o plătească prestatorului în termen de 10 zile de la semnarea contractului;

- a doua plată, în valoare de 30% din valoarea contractului, pe care promitentul se obligă să o plătească prestatorului până la data de 31.12.2009;

- a treia plată, în valoare de 20% din valoarea contractului, pe care promitentul se obligă să o plătească prestatorului în termen de 10 zile de la semnarea procesului verbal la terminarea prestațiilor.”

De asemenea, potrivit art.5 din contract, valoarea acestuia asigură verificarea unui număr de 30 de obiective de investiții, cuprinse în Anexa nr.1 la prezentul contract și rezultă din „prețul mediu al unei verificări tehnice preliminară asupra unui obiectiv de investiții cu 10-15 obiecte [...] (cheltuieli pentru plata personalului tehnic specializat pentru verificarea preliminară a lucrărilor, cheltuieli pentru plata mijloacelor de transport utilizate de prestator și a conducătorilor auto, cheltuielile de transport, cheltuieli cu organizarea datelor și orice alte cheltuieli ale prestatorului în legătură cu verificarea funcționalității obiectivelor de investiții, inclusiv cotele, taxele și alte obligații către stat și către terțe persoane ale prestatorului)”, iar la pct.6.1 sunt prevăzute obligațiile prestatorului.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”, înregistrate în evidența contabilă în luna decembrie 2009 în baza facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, această sumă reprezentând în fapt un avans, constatare ce a avut la bază și faptul că valoarea totală a contractului a fost de .X. lei (exclusiv TVA), din care s-a facturat prima tranșă de 50% așa cum s-a prevăzut la art.5 din contractul nr. .X./30..09.2009, fără să mai fie facturată și prestarea serviciilor conform termenelor din contract, de la semnarea procesului verbal la terminarea prestațiilor.

În consecință, s-a constatat că aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare menționate anterior la pct. B 6).

Față de aceste prevederi legale se retine că sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, speței îi sunt aplicabile prevederile alin.(4) lit.m al art.21 din actul normativ mai sus menționat și pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor, menționate anterior la pct. B 6) din prezenta decizie, potrivit cărora 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, nu sunt deductibile fiscal.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli reprezentând „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”, în baza facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL.

Potrivit contractului nr..X./30..09.2009, încheiat între .X. SA și .X. SRL, ale căror prevederi au fost prezentate la situația de fapt, acesta a avut ca obiect realizarea de către prestator, în favoarea beneficiarului .X. – .X. a unor servicii de verificare tehnică preliminară asupra modului de

funcționare a obiectivelor de investiții aflate în probe tehnologice după recepția la terminarea lucrărilor, în cadrul perioadei de garanție, până la recepția finală, cuprinse în Contractul de bază nr.X/29.12.2008 încheiat de beneficiarul .X. – .X. cu Antreprenorul .X. I.X., sumele și termenele de plată fiind cele menționate la art.5 din contract, prezentate la situația de fapt.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, conform Notei explicative nr..X. /07.04.2016, respectiv „ce servicii au fost prestate și de ce nu a fost finalizat contractul având în vedere că în evidența contabilă a societății nu mai este înregistrată nicio altă factură de la acest furnizor”, fiind totodată solicitate și „documentele aferente”. În data de 21.04.2016, societatea a anexat, în copie:

- „lista obiectivelor de investiții cuprinse în Programul Guvernamental de alimentare cu apă aprobat prin HG nr.687/1997 care au fost verificate în conformitate cu prevederile art.6.1.1 din contractul de prestări servicii nr..X./30..09.2009”, anexată în copie la dosarul cauzei, listă în care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, și așa cum rezultă din analiza acesteia, sunt nominalizate 15 „localități beneficiare de alimentare cu apă”,
- „raport de activitate cu privire la îndeplinirea obligațiilor ce rezultă din contractul de prestări servicii nr..X./30..09.2009 încheiat între .X. SA, în calitate de promitent și .X. SRL, în calitate de prestator”, anexat în copie la dosarul cauzei, prin care se menționează obiectul contractului de prestări servicii X din 30.09.2009, precum și faptul că „personalul prestatorului s-a deplasat, împreună cu inspectorii șefi teritoriali ai beneficiarilor, la obiectivele cuprinse în anexa nr.1 la prezentul raport, unde a procedat la cercetarea construcțiilor și instalațiilor și a modului în care lucrările s-au comportat în timp după efectuarea recepțiilor la terminarea lucrărilor, în perioada de garanție”.

De asemenea, prin raport s-a menționat faptul că „în urma verificărilor a rezultat că starea generală a construcțiilor, instalațiilor și a obiectelor independente este corespunzătoare și nu au intervenit degradări sau vicii ascunse”, precum și faptul că „în momentul de față, totalitatea construcțiilor și instalațiilor (prize de apă, conducte de aducțiune, stații de tratare, rezervoare, stații de pompare, rețele de distribuție) funcționează în bune condiții și la parametri normali”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că acest raport nu furnizează informații concrete cu privire la natura serviciilor prestate, persoanele care au efectuat aceste lucrări, tipul de activitate desfășurată de către fiecare persoană în parte, numărul de ore lucrate, prețul pe oră.

Spre exemplificare, deși raportul face referire la deplasarea personalului prestatorului la anumite obiective, unde s-a procedat la cercetarea construcțiilor și instalațiilor și a modului în care lucrările s-au

comportat în timp după efectuarea recepțiilor la terminarea lucrărilor, în perioada de garanție, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate acestea, respectiv studii, analize, înscrieri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de venituri impozabile.

- un număr de X rapoarte de activitate privind stadiul lucrării pentru alimentarea cu apă pentru un număr de X localități, cuprins în Programul Guvernamental aprobat prin HG nr.687/1997, conform contractului de prestări servicii nr.X./30..09.2009, anexate în copie la dosarul cauzei, în care, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, și așa cum rezultă din analiza acestora, sunt înscrise constatările rezultate din procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor încheiate de comisiile de recepție desemnate prin dispozițiile secretarului de stat al Ministerului Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor în perioada iunie – octombrie 2007, aferente obiectivului din fiecare localitate beneficiară.

Astfel, spre exemplificare, prin Raportul de activitate „privind stadiul lucrării pentru alimentarea cu apă a localității Malnaș, comuna Malnaș, județul Covasna”, au fost menționate următoarele:

„Conform procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor încheiat în data de 06.08.2007 de către comisia de recepție desemnată prin dispoziția secretarului de stat al Ministerului Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor nr.82/03.08.2007, s-au constatat următoarele:

- sistemul de alimentare cu apă este funcțional
- s-a întocmit anexa nr.3 deoarece următoarele cantități de lucrări neexecutate și având ca termen de remediere data de 21.08.2007: termoizolația supratraversării, conducta de purjare la căminul de rupere de presiune.

Recepția la terminarea lucrărilor a fost admisă având ca recomandare [...]”.

În ceea ce privește „Raportul pentru justificare cheltuieli aferente facturii nr.X./19.10.2009 pentru obiectivele de investiții cuprinse în Programul Guvernamental de alimentare cu apă aprobat prin HG nr.687/1997 care au fost verificate în conformitate cu prevederile art.6.1.1 din contractul de prestări servicii nr.X./30..09.2009”, încheiat în data de 29.12.2009, anexat în copie la dosarul cauzei și invocat de societate în susținerea contestației în sensul că acesta justifică efectuarea cheltuielilor înscrise în factura nr.X./19.10.2009, se reține că în cuprinsul acestuia sunt prezentate:

- un număr de X comune și localități, care au fost menționate și în rapoartele de activitate privind stadiul lucrării pentru alimentarea cu apă pentru un număr de X localități, cuprins în Programul Guvernamental

aprobat prin HG nr.687/1997, conform contractului de prestări servicii nr..X./30..09.2009, anterior prezentate,

- procesele verbale la terminarea lucrării,

- constatări la terminarea lucrării/sugestii. În această rubrică sunt înscrise pe scurt constatările cuprinse în cele X rapoarte de activitate privind stadiul lucrării. Spre exemplificare, în ceea ce privește comuna .X., a fost menționat Procesul verbal la terminarea lucrării nr..X./DGLP/06.08.2007, ca și constatări la terminarea lucrării/sugestii fiind menționate: „sistemul cu apă este funcțional”, „s-a întocmit anexa nr.3 pentru termoizolația supratraversării, conducta de purjare la căminul de rupere presiune”, „Comisia de recepție a sugerat că exploatarea sistemului de apă să fie făcută de operator instruit de antreprenor, precum și întreținerea drumului de acces la gospodăria de apă”.

Astfel, se reține că Raportul pentru justificarea cheltuielilor înscrise în factura nr..X./19.10.2009, reprezintă o centralizare a celor X rapoarte de activitate privind stadiul lucrării pentru alimentarea cu apă pentru un număr de X localități, cuprins în Programul Guvernamental aprobat prin HG nr.687/1997, conform contractului de prestări servicii nr..X./30..09.2009, anterior analizate, fără ca acest raport să cuprindă în plus alte informații față de cele cuprinse în cele 15 rapoarte.

În consecință, societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Simpla prezentare a rapoartelor anterior menționate și a listei obiectivelor de investiții, nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate, întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste ca aceste servicii au fost prestate.

Așa cum s-a reținut mai sus, în rapoartele invocate de societate au fost prezentate constatările rezultate din procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor încheiate de comisiile de recepție desemnate prin dispozițiile secretarului de stat al Ministerului Dezvoltării, Lucrărilor Publice și Locuințelor în perioada iunie – octombrie 2007, aferente obiectivului din fiecare localitate beneficiară.

Or, obiectul contractului nr..X./30..09.2009 în baza căruia a fost emisă factura nr. .X./19.10.2009 și deduse cheltuielile în sumă de .X. lei, l-a constituit realizarea de către prestatorul .X. SRL, în favoarea beneficiarului .X. – .X. a unor servicii de verificare tehnică preliminară asupra modului de funcționare a obiectivelor de investiții aflate în probe tehnologice după recepția la terminarea lucrărilor, în cadrul perioadei de

garanție, până la recepția finală, cuprinse în Contractul de bază nr.X/29.12.2008

Prezentarea informațiilor cuprinse în Procesele verbale la terminarea lucrărilor, nu dovedește faptul că serviciile în cauză au fost efectuate. Pentru justificarea acestora societatea trebuia să dovedească prin ce modalități au fost efectuate și perioada în care au fost executate, și să prezinte documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei:

„(...) 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 probă 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.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

Totodată, 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.

Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere că pentru cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând „avans contract prestări servicii 979 din 30.09.2009”, înregistrate în evidența contabilă în baza facturii nr..X./19.10.2009 emisă de .X. SRL, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a acestora, se reține că această sumă reprezintă în fapt un avans, așa cum de altfel se menționează și în factura nr..X./19.10.2009.

Mai mult, valoarea totală a contractului a fost de .X. lei (exclusiv TVA), din care s-a facturat prima tranșă de 50% așa cum s-a prevăzut la art.5 din contractul nr. .X./30..09.2009, fără să mai fie facturată și prestarea serviciilor conform termenelor din contract, de la semnarea procesului verbal la terminarea prestațiilor.

Se reține că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, în baza contractului nr..X./30..09.2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform fișei partenerului editată în data de 05.04.2016, doar factura nr..X./19.10.2009 cu explicația „avans contract prestări servicii X din 30.09.2009”.

Organul de soluționare a contestației reține că nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat factura finală emisă de .X. SRL reprezentând achiziția de servicii pentru care anterior s-a facturat avansul și nici alte documente sau argumente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentele .X. SA cu privire la Instrucțiunea nr.X având număr de înregistrare .X./30.09.2009, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea trebuie să justifice cu documente efectuarea serviciilor la care se face referire în această instrucțiune, și care au făcut obiectul contractului nr. .X./30.09.2009, însă .X. SA nu a prezentat în susținerea propriei cauze niciun document/înscriș din care să rezulte faptul că serviciile în cauză au fost prestate, precum și faptul că aceste cheltuieli în sumă de .X. lei au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății cu privire la faptul că justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli, atât timp cât nu a făcut dovada prestării serviciilor aferente, așa cum s-a reținut mai sus.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând „avans contract prestări servicii X din

30.09.2009”, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.**

* *
*

Având în vedere că suma stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./20.07.2016 cu titlu de impozit pe profit pentru anul 2009 (.X. lei) este aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite pentru anul 2009, contestate de societate (.X. lei + .X. lei + .X. lei), pentru care așa cum s-a reținut la pct B 6), B 7) și B 8) contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

B 9) Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit în cuantum de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, întrucât așa cum s-a reținut la pct.B 6) - B 8) din prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, contestația formulată de .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de penalități de întârziere aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, societatea datorează suma de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

C) Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./15.07.2016, 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 măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./15.07.2016, comunicată contribuabilului, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, au dispus în sarcina .X. următoarele măsuri:

„1.1 Societatea va proceda la stornarea sumei de .X. lei din conturile de cheltuieli și înregistrarea acesteia în contul 231 – analitic pentru fiecare obiectiv (sala de sport cu X locuri „PT” Proiect pilot - .X. lei; Consolidare și restaurare .X. – .X. lei; Modernizare Complex sportiv .X. – .X. lei);

Societatea va proceda la colectarea TVA în momentul încheierii procesului verbal al recepției la terminarea lucrărilor, pentru fiecare obiectiv, astfel: .X. lei - obiectivul Sala de sport cu 100 locuri PT proiect pilot; .X. lei - obiectivul Consolidare și restaurare .X. ; .X. lei - obiectivul Modernizare Complex sportiv .X. .”

„2.1 Societatea va proceda la depunerea Declarațiilor informative rectificative privind livrările și achizițiile pe teritoriul național – cod 394, astfel: semestru I 2009 – .X. lei (valoare cu TVA) și semestru II 2009 -.X. lei (valoare cu TVA); aprilie 2013 (minus) .X. lei (valoare fără TVA); iulie 2013 (minus) .X. lei (valoare fără TVA); octombrie 2013 (minus) .X. lei (valoare fără TVA); noiembrie 2014 (minus) .X. lei (valoare fără TVA); iunie, iulie, octombrie și decembrie 2014 (conform fișă partener .X. SRL); decembrie 2014 (minus) .X. lei.”

„3.1 Societatea va proceda la corectarea decontului de TVA pentru luna decembrie 2015, prin anularea sumei de .X. lei înscrisă la rândul 16 „Regularizări TVA colectată”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. 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”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“(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.

De asemenea, art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGAMC 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.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară, precum și accesorii aferente acestora, fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X./15.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. nu s-a stabilit în sarcina .X. diminuarea pierderii fiscale, ci măsuri pe care contestatara trebuie să le aducă la îndeplinire, astfel cum au fost acestea prezentate la situația de fapt, 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 contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 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 emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea*

prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului".

În consecință, având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere, contestația a fost transmisă spre competență soluționare, conform adresei nr.A-SLP 1689/14.09.2016, anexată la dosarul cauzei, Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./13.09.2016

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./21.07.2016, în condițiile în care, așa cum s-a reținut la pct. B 1), B 2) și B 3) din prezenta decizie, societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestată, iar diferența de TVA în sumă de .X. lei a fost însușită de societate prin necontestare.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016, organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., au calculat și stabilit în sarcina .X., în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26 ianuarie 2015 – 21 decembrie 2015, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./21.07.2016.

Societatea a contestat parțial această decizie de impunere, respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei, sumă pentru care, așa cum s-a reținut la pct. B 1), B 2) și B 3) din prezenta decizie, contestația formulată de .X. SA a fost respinsă ca neîntemeiată.

Diferența de TVA în sumă de .X. lei, (.X. lei - .X. lei) stabilită prin Decizia de impunere nr.F-MJ .X./21.07.2016, a fost însușită de către societate prin necontestare.

În drept, în ceea ce privește calculul accesoriilor, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120^{^1}

alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Se reține că în speță, documentul prin care s-au individualizat sumele de plată este Decizia de impunere nr. F-MJ .X./21.07.2016, prin care a fost stabilită TVA suplimentar în sumă de .X. lei.

Aferent acestei sume, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016, organele fiscale din cadrul Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., au calculat accesorii în sumă de .X. lei, contestate, pentru perioada 26 ianuarie 2015 – 21 decembrie 2015, respectiv în perioada ulterioară celei pentru care, pentru același debit au fost calculate accesorii prin decizia de impunere, respectiv 25.08.2013 – 25.01.2015.

Întrucât:

- pentru motivele reținute la pct. B 1), B 2) și B 3) din prezenta decizie, în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei (cuprinsă în suma de .X. lei), contestația formulată de .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MJ .X./21.07.2016 a fost respinsă ca neîntemeiată,
- diferența de TVA în sumă de .X. lei, (.X. lei - .X. lei) a fost însușită de către societate prin necontestare,

În temeiul principiului de drept conform căruia "*accessorium sequitur principale*", organul de soluționare a contestației reține ca societatea datorează și accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA.

Argumentele societății referitoare la faptul că baza de calcul a dobânzilor și a penalităților de întârziere, menționată în cuprinsul Anexei la Decizia nr..X. din 13.09.2016, a fost în mod greșit stabilită, fără ca aceasta să se raporteze la sumele menționate în deconturile de TVA, balanțele aferente și la regularizările dispuse conform Dispoziției de măsuri nr..X./2012, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât baza de calcul a dobânzilor și a penalităților de întârziere, menționate în cuprinsul anexei la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016 este constituită din obligația de plată de natura TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-MJ .X./21.07.2016, pentru care, prin aceeași decizie de impunere au fost calculate accesorii aferente până la data de 25.01.2015.

Așa cum rezultă din adresa nr..X./31.01.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 276/02.02.2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Serviciul evidență pe plătitori contribuabili mijlocii a precizat că obligația de plată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-MJ .X./21.07.2016, în sumă de .X. lei, a fost stinsă astfel:

- suma de .X. lei, în data de 25.08.2016 prin depunerea decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr..X./25.08.2016, aferent lunii iulie 2016
- suma de .X. lei, în data de 26.09.2016 prin depunerea decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare de TVA nr..X./26.09.2016, aferent lunii august 2016
- suma de .X. lei, în data de 25.10.2016 prin depunerea decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare de TVA nr..X./25.10.2016, aferent lunii septembrie 2016.

Mai mult, chiar contestatara prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere prin care a fost stabilit debitul principal reprezentând TVA, „independent de soluția ce va fi pronunțată” solicită „anularea

accesoriilor stabilite prin actele administrativ fiscale contestate cu privire la TVA suplimentară față de societate”, având în vedere că „în luna decembrie 2015 societatea și-a achitat toate debitele privind taxa pe valoarea adăugată”.

Așadar, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele fiscale au stabilit accesorii aferente TVA până la data de 21 decembrie 2015, perioadă care coincide cu cea la care societatea recunoaște că a achitat TVA datorată.

Prin urmare, având în vedere că TVA în sumă de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-MJ .X./21.07.2016, a fost achitată cu întârziere, .X. SA datorează dobânzile și penalitățile de întârziere în quantum total de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.” S.A** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. **în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X.” S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MJ .X./20.07.2016, **în ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată
- penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.
- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**

- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit.

2. Admiterea contestației formulate de .X.” S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MJ .X./20.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ .X./20.07.2016 **în ceea ce privește penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat pentru această sumă.**

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X.” S.A împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./13.09.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. **în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF privind soluționarea contestației formulate de .X.” S.A împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./15.07.2016 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, în calitate de organ fiscal competent de soluționare.

Pct. 1, pct.3 și pct.4 din prezenta decizie pot fi atacate la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL
X**