

DECIZIA NR.93

din 06.06.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. Sub nr., cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia inregistrata la A.J.F.P., a fost formulata impotriva obligatiilor fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

SC X formuleaza contestatie si impotriva cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala si care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2014.

Avand in vedere prevederile art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala care prevede ca: "*Dispozitiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*", contestatia este solutionata in baza normelor legale in vigoare la data la care s-a nascut dreptul societatii contestatoare la actiune.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la A.J.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X, reprezentata legal prin administrator si conventional prin avocat, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA, accesorii aferente si solicita admiterea contestatiei, anularea actelor contestate si refacerea inspectiei fiscale.

1) Cu privire la impozitul pe profit respectiv deductibilitatea cheltuielilor inregistrate pe perioada 01.07.2011-31.12.2011, societatea contestatoare prezinta in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

Anul 2011

a)Referitor la cheltuielile de consultanta imobiliara achizitionate de la SC E societatea contestatoare sustine ca acestea sunt pe deplin justificate deoarece societatea

furnizoare are obiect de activitate din domeniul imobiliar iar beneficiarul a avut ca obiectiv achizitionarea unui teren pentru cariera de piatra, achizitie care s-a concretizat urmare a serviciilor prestate de furnizor si care a avut ca si consecinta majorarea patrimoniului SC X cu un teren necesar desfasurarii obiectului de activitate.

b) In ceea ce privesc cheltuielile cu prestarile de servicii de consultanta comerciala prestate de catre PFA (TVA deductibila) societatea contestatoare sustine ca serviciile in cauza au fost prestate in baza unui contract care stabileste clar obiectivele, serviciile prestate si remuneratia convenita consultantului;serviciile au fost prestate efectiv, dovada efectuarii acestor servicii rezultand din faptul ca SC X a incheiat un contract comercial cu o societate; sustine ca detine documente din care rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv si aceste documente au fost prezentate si organelor de inspectie fiscala.

c)Cu privire la cheltuielile de consultanta facturate de Cabinetul de Avocat, societatea contestatoare sustine ca serviciile mentionate in contract au fost prestate si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv cauza C-463/14 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad-Varna (Bulgaria) prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, in procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD impotriva Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, unde Curtea Europeana de Justitie a decis ca sunt deductibile serviciile prestate de consultant pe baza de abonament si considera ca masurile luate de organele de inspectie fiscala sunt nefondate si netemeinice.

d)Cu privire la cheltuielile cu serviciile de consultanta si TVA deductibila, facturate de SC M , societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost prestate in baza unui contract de consultanta avand ca obiect dezvoltarea si redactarea unui proiect pentru construirea unui drum ocolitor pe raza comunei.Societatea contestatoare sustine ca drumul in cauza era necesar in vederea facilitarii accesului la potentialele exploatare de piatra, aceste operatiuni de prospectare si exploatare fiind conforme obiectului de activitate al societatii; astfel cheltuiala a fost efectuata in vederea desfasurarii activitatii si prin urmare aceasta este deductibila fiscal in conformitate cu prevederile art.21 din Codul fiscal.

e)Cu privire la cheltuielile cu serviciile înregistrate in baza facturilor emise de SC L., societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au la baza prevederile contractuale din contractele încheiate cu prestatorul si sunt pe deplin justificate; sustine ca societate, nu are si nu a avut încheiat un contract de prestari servicii aceasta societate, in fapt, intre cele doua societati a fost încheiat un contract de locatiune de bunuri. Prin acest contract, echipamentele de procesare si exploatare erau închiriate SC L urmand insa a fi operate de catre acestia, iar piatra bruta exploatare si produsa era livrata catre SC L în baza unui contract de vanzare cumparare încheiat anterior.

Societatea contestatoare sustine ca a continuat sa achite utilitatile ocazionate de exploatarea carierelor de piatra, refacturand quantumul acestor utilitati SC L, motiv pentru care aceste sume au fost înregistrate ca fiind cheltuieli.Considera ca, acest contract de locatiune nu poate fi catalogat ca fiind asimilat unei prestari de servicii intrucat SC X obtinea sume de bani doar în considerarea detinerii unui drept de proprietate asupra materialelor existente în arealele detinute sau concesionate de aceasta. Prin urmare,

aceasta situatie poate fi catalogata mai degraba ca o conventie de comision si nu una de prestari servicii, caz în care nu sunt necesare rapoarte de lucru sau situatii de lucrari, asa cum eronat apreciaza organele de inspectie fiscala. Mai mult, exista devize justificative aferente respectivelor servicii, depuse la organul de control.

f)Cu privire la cheltuielile cu achizitia de piese de schimb auto si combustibili, societatea contestatoare sustine ca eronat organele fiscale le-au catalogat drept cheltuieli nedeductibile avand în vedere obiectul principal de activitate al societatii respectiv exploatarea de piatra, activitate care nu poate fi realizata în absenta unor utilaje specifice care nu se circumscriu categoriei de vehicule rutiere (excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport). Societatea sustine ca are în patrimoniu asemenea utilaje care functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina). In aceste conditii este evident ca aceste cheltuieli cu combustibilul sunt efectuate în vederea desfasurarii activitatii economice. Mai mult, aceste utilaje sunt operate exclusiv în cadrul exploatarilor de piatra, a carierelor si nu se pot întocmi foi de parcurs sau ordine de deplasare, motivele fiind evidente. Prin urmare justificarea acestor cheltuieli se face exclusiv cu facturi fiscale de achizitie a combustibililor, facturi care exista si au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

Societatea considera ca argumentele de mai sus sunt aplicabile si cheltuielilor efectuate cu piesele de schimb pentru utilajele folosite în cariere, pentru care de asemenea exista facturi justificative, fiind evident ca regimul de utilizare la care sunt supuse reclama înlocuirea unor piese ca si componenta a serviciilor de mentenanta la care sunt supuse utilajele.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatoare considera ca organele fiscale nu au motive obiective pentru refuzarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu combustibilul si piesele de schimb auto.

Anul 2012

a)Cu privire la cheltuielile de consultanta facturate de Cabinetului de avocat,societatea contestatoare sustine ca serviciile mentionate in contract au fost prestate si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv cauza C-463/14 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad-Varna (Bulgaria) prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, in procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD impotriva Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, unde Curtea Europeana de Justitie a decis ca sunt deductibile serviciile prestate de consultant pe baza de abonament si considera ca masurile luate de organele de inspectie fiscala sunt nefondate si netemeinice.

b)Cu privire la cheltuielile cu materiale de constructie, respectiv pavaje, baza impozabila si TVA deductibila, societatea contestatoare arata ca cheltuielile in cauza reprezinta achizitii de bunuri si nu prestari de servicii, astfel ca situatia de lucrari solicitata nu este necesara si nici conform legii.

Societatea contestatoare sustine ca achizitiile s-au efectuat în mod real, corespund obiectului de activitate si pe cale de consecinta, cheltuielile trebuie considerate ca deductibile.

c)Cu privire la cheltuielile cu achizitia de piese de schimb auto si combustibili, societatea contestatoare sustine ca eronat organele fiscale le-au catalogat drept cheltuieli nedeductibile avand în vedere obiectul principal de activitate al societatii respectiv exploatarea de piatra, activitate care nu poate fi realizata în absenta unor utilaje

specifice care nu se circumscriu categoriei de vehicule rutiere (excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport). Societatea sustine ca are în patrimoniu asemenea utilaje care functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina). In aceste conditii este evident ca aceste cheltuieli cu combustibilul sunt efectuate în vederea desfasurarii activitatii economice. Mai mult, aceste utilaje opereaza exclusiv în cadrul exploatarilor de piatra, a carierelor si nu se pot întocmi foi de parcurs sau ordine de deplasare, motivele fiind evidente. Prin urmare justificarea acestor cheltuieli se face exclusiv cu facturi fiscale de achizitie a combustibililor, facturi care exista si au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

Societatea considera ca argumentele de mai sus sunt aplicabile si cheltuielilor efectuate cu piesele de schimb pentru utilajele folosite în cariere, pentru care de asemenea exista facturi justificative, fiind evident ca regimul de utilizare la care sunt supuse reclama înlocuirea unor piese ca si componenta a serviciilor de mentenanta la care sunt supuse utilajele.

Anul 2013

Cu privire cheltuieli de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de PFA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie în cauza C-463/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminara formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad — Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite si sustine ca respectivele cheltuieli sunt deductibile fiscal. Mai mult, exista devize justificative aferente serviciilor prestate, depuse la organul de control, precum si îndeplinirea obligatiile de catre consultant conform contractului încheiat.

Anul 2014

a)Cu privire la cheltuielile cu servicii de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinet de avocat, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare invoca in sustinere decizia CJUE în cauza C⁴⁶³/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad - Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, si sustine ca cheltuielile in cauza sunt deductibile fiscal si trebuie admise; mai mult exista devize justificative aferente respectivelor servicii, depuse la organul de control.

b)Cu privire la cheltuielile cu serviciile de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinet de avocat, societatea contestatoare invoca in sustinere decizia CJUE în cauza C⁴⁶³/14,având ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad - Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, si sustine ca cheltuielile in cauza sunt deductibile fiscal si trebuie admise; considera ca masurile luate de organele de inspectie fiscala sunt nefondate si netemeinice.

Cu privire la cheltuielile cu serviciile de consultanta juridica, societatea contestatoare invoca in sustinere si dispozitiile art. 21 alin. 4 lit. m din Codul Fiscal precum si dispozitiile punctului 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2).Referitor la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor mai sus enumerate, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Societatea contestatoare considera ca în mod corect a înregistrat in evidentele contabile cheltuielile si TVA aferenta, ca deductibile fiscal , respectand intocmai prevederile legale în vigoare. In acest sens toate cheltuielile purtatoare de TVA sunt corect înregistrate, TVA a fost înregistrata ca deductibila în mod corect, existand documente justificative constand în facturi fiscale, contracte, etc, atat cu privire la cheltuielile efectuate cat si cu privire la achizițiile de bunuri si/sau servicii.

Invoca in sustinere prevederile Directivei 2006/112/CE si jurisprudenta CJUE in materie si considera ca organele fiscale în mod gresit au considerat ca operatiunile economice mentionate mai sus nu ar fi eligibile pentru deducerea cotei de TVA, dat fiind faptul ca societatea a indeplinit toate conditiile legale, respectiv a detinut si prezentat:

1. facturi fiscale justificative corect intocmite, acestea respectand prevederile art. 155 alin. 5 Cod fiscal;

2.realitatea si efectivitatea prestarii serviciilor sunt dovedite cu documente valabil încheiate: contracte de prestari servicii, contracte de consultanta, contracte de achizitie, contracte de vanzare, situatii de lucrari, bonuri de consum, etc., documente puse anterior la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

3.organul fiscal nu a demonstrat prin nicio proba ca lucrarile sau serviciile executate, prestate sau achizițiile efectuate nu exista fizic, nu au fost efectuate, prestate;

4.cata vreme operatiunile mentionate in facturi sunt supuse TVA iar sistemul comun al TVA garanteaza neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati (invoca in acest sens decizia CJUE, Gabalfrisa si altii, din 21 martie 2000, C 110/98-C 147/98,) si considera ca in speta conditiile de fond si de forma prevazute de Codul fiscal si de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt reunite, motiv pntru care se impunea catalogarea operatiunilor economice ca fiind corect înregistrate.

Avand in vedere argumentele prezentate, societatea contestatoare solicita anularea Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de Inspectie Fiscala si refacerea inspectiei fiscale(in mod eronat societatea contestatoare inscrie in contestatia formulata Raportul de inspectie fiscala;

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.Alba au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

A).Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA precum si accesorii aferente,contestate de societate, rezulta urmatoarele:

1)Pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate

TVA, care se compune din:

-TVA aferenta achizitiei de prestari servicii respectiv servicii de transport.

In perioada decembrie 2010 organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli si a dedus TVA aferent achizitiilor de servicii reprezentand contravaloare transporturi si transport pamant, fara ca societatea sa justifice in timpul controlului prestarea de servicii in interesul operatiunilor sale taxabile; in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA aferenta acestor achizitii.

-TVA aferenta achizitiei de servicii de transport cu avionul;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2011, SC X a considerat deductibila TVA aferenta achizitiei serviciilor de transport cu avionul fara a prezenta documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile; in anul 2013, societatea a considerat ca deductibila TVA aferenta serviciilor de transport cu avionul, fara a prezenta documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiei de piese de schimb auto si combustibil;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna februarie 2011, societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiilor de piese de schimb auto si combustibil fara a face dovada utilizarii acestora in interesul operatiunilor sale taxabile; in luna februarie 2011 societatea nu a inregistrat productie sau investitii in conditiile in care a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu piesele de schimb auto existente in soldul contului 3024 precum si combustibilul existent in soldul contului 3022.

In temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de piese de schimb auto si combustibil.

-TVA aferenta achizitiilor de servicii de cazare si masa;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat, in luna martie si mai 2011, TVA deductibila aferenta achizitiei de servicii de cazare si masa fara a prezenta documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, astfel ca in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

-TVA aferenta achizitiei de piese auto si combustibil;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei de piese de schimb si combustibil fara a face dovada cu documente justificative a utilizarii achizitiilor in cauza, in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata in raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca, urmare unui control efectuat, finalizat prin Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu piesele de schimb auto si combustibili nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile influentand fiscal prin majorarea pierderii fiscale, astfel ca s-a dispus prin Dispozitia de masuri, diminuarea pierderii fiscale cu sumele respective cat si depunerea unei declaratii rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2012, dispozitie care a fost dusa la indeplinire de societate; cheltuielile cu piesele de schimb si consumul de carburanti au fost inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli nedeductibile fiscal fara a se lua masura de inregistrare a TVA aferenta cheltuielilor

nedeductibile fiscal , cu consecinta majorarii TVA de plata.

In aceste aconditii, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de piese de schimb auto si combustibil.

-TVA aferenta achizitiei de cozonaci parastas, masa servita si prestari servicii de la o societate de protocol funerar.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea , in luna iunie 2011, a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei de cozonaci parastas, masa servita si prestari servicii de la o societate de protocol funerar, fara sa faca dovada ca achizitia in cauza este destinata realizarii de operatiuni taxabile, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiei de materiale de constructii;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu materiale de constructie(rigips, ciment, profile etc) si TVA deductibila fara ca sa justifice necesitatea achizitiei acestor materiale de constructii cu devize de reparatii, devize de lucrari.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca materialele achizitionate nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile ale societatii iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

-TVA deductibila aferenta achizitiei de prestari servicii de la SC L;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , in luna octombrie si decembrie 2011, societatea contestatoare a înregistrat si declarat TVA deductibila aferenta unor prestari sevicii facturate de SC L in baza facturilor înregistrate in contabilitate de SC X, in contul 628, fara ca agentul economic sa justifice in timpul controlului cu documente justificative natura prestatiei cit si destinatia acestora, respectiv daca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile; in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de servicii de la SC L.

-TVA deductibila aferenta achizitiei de materiale de constructie(pavaje)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna noiembrie 2012, SC X a înregistrat in evidentele contabile cheltuieli si a dedus TVA aferente achizitiilor de materiale de constructii (pavaje) fara sa justifice cu devize de reparatii, devize de lucrari destinatia acestor pavaje,astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- TVA aferenta achizitiei de servicii juridice pe anul 2014;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in evidentele contabile , in luna decembrie 2014, TVA deductibila in baza facturii reprezentand contravaloare prestari servicii juridice conform Contractului.

In timpul controlului a fost prezentat doar Contractul incheiat intre Cabinet Avocat si SC X care are ca obiect, conform pct.1.1"Obiectul contractului-asistenta juridica si reprezentare generala, asigurare secretariat de sedinta, adunari generale asociati, reprezentare in fata registrului comertului, reprezentare, asistenta consultanta in relatia cu SC L.

Avand in vedere ca, societatea contestatoare nu a prezentat nicio proba cu privire la tipul, cantitatea si natura serviciilor furnizate in mod real , niciun document din care sa rezulte numarul orelor executate direct si nu au fost prezentate niciun fel de informatii referitoare la modul de stabilire a pretului serviciilor , organele de inspectie fiscala au

constatat ca serviciile facturate nu au fost prestate in fapt, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA deductibila aferenta achizitiei de servicii de consultanta juridica pe anul 2012;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor reprezentand prestari servicii consultanta juridica si cheltuieli in interesul clientului fara a face dovada efectuarii acestora cu rapoarte de lucru sau alte documente din care sa rezulte necesitatea prestarii acestor servicii in scopul activitatilor desfasurate.

In vederea justificarii emiterii facturilor in cauza, societatea a prezentat in timpul controlului Contractul incheiat intre Cabinete Asociate si SC X care are ca obiect:

-activitati de consultanta in favoarea clientului pentru obtinerea de avize, autorizatii necesare desfasurarii obiectului de activitateale clientului respectiv exploatarea si prelucrarea pietrei de constructii, drumuri etc;

-asistenta si viza de legalitate in elaborarea contractelor comerciale ale societatii cliente;

-reprezentarea societatii in fata institutiilor publice;

-asistenta judiciara si reprezentarea societatii in cadrul proceselor civile si comerciale indiferent de numarul acestora pe durata executarii contractului(dupa caz asistarea, reprezentarea, acordarea de consultatii juridice, redactarea si semnarea de acte, cereri si alte cai de atac, forme de executare, mediere operatiuni fiduciare, domiciliieri de firme precum si orice activitati prevazute de Legea nr.51/1995.

Conform contractului onorariul convenit este de.. euro +TVA aferent anului 2012 la cursul oficial din ziua platii.Onorariul va fi platit in doua transe.

Avand in vedere ca societatea a prezentat doar contractul incheiat intre parti si nu a prezentat documente prin care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor efectuate respectiv rapoarte de lucru sau alte documente , organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile nu au fost prestate in fapt au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinete Asociate, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA deductibila aferenta achizitiei de servicii juridice de la Cabinet Avocatura;

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in luna septembrie 2014 societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila in baza facturilor reprezentand contravoare servicii juridice pentru anul 2013 fara a avea la baza documente (rapoarte de lucru sau alte documente) din care sa rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile pentru SC X sau ar fi trebuit refacturate catre SC L avand in vedere ca societatea contestatoare a incheiat un contract de vanzare-cumparare piatra bruta si de locatiune de bunuri cu SC L prin care SC X vinde piatra bruta aferenta perimetrelor catre aceasta societate, inchiriaza echipamente de procesare.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA , in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA deductibila aferenta serviciilor de consultanta.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constata ca societatea a

inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2010 , TVA deductibila si in luna martie 2011, TVA deductibila in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de consultanta acordate in baza contractului fara a face dovada efectuarii acestora cu rapoarte de lucru sau alte documente justificative din care sa rezulte .necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate.

In vederea justificarii deductibilitatii TVA, societatea contestatoare a prezentat in timpul controlului Contractul incheiat intre SC X si PFA si facturile in xerocopie, fara a prezenta facturile in original sau duplicat conform pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.146 din Cod;Societatea nu a prezentat rapoarte de lucru din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate desfasurarii activitatii societatii.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal precum si prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 dat in aplicarea art.146 din Cod , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrate in baza facturilor prezentate in copii xerox si pentru care nu s-a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv.

-TVA aferenta achizitiilor de servicii de consultanta, pregatire dosare cesiune, cheltuieli de deplasare;

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiilor de servicii de consultanta, pregatire dosare de cesiune, cheltuieli de deplasare in baza contractelor fara a face dovada efectuarii acestora cu rapoarte de lucru sau alte documente justificative din care sa rezulte necesitatea prestarii acestor servicii in scopul activitatilor desfasurate.

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC E , societatea a prezentat in timpul controlului, contractele mai sus enumerate incheiate cu prestatorul SC E, care au ca obiect "efectuarea de catre prestator in favoarea beneficiarului a serviciilor de consultanta imobiliara, realizarea diligentiilor necesare premergatoare tranzactiei imobiliare, asistenta in negocierea contractului."

In timpul controlului, societatea contestatoare nu a prezentat rapoarte de lucru prin care contribuabilul sa justifice necesitatea prestarii serviciilor in scopul desfasurarii activitatii sau documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv, mai mult societatea nu a putut face dovada la ce dosar de cesiune se refera prestarile de servicii, ce cheltuieli s-au efectuat de catre prestator in favoarea clientului pentru ca acestea sa fie refacturate catre si suportate de SC X.

De asemenea urmare informatiilor din baza de date a ANAF-INFOPC rezulta ca SC E nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X in Declaratia informativa formular 394 si mai mult nu a depus declaratii la organul fiscal teritorial din anul 2010.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

-TVA deductibila aferenta achizitiei unor servicii de consultanta, redactare proiect drum ocolitor;

Organele de inspectie fiscala, urmare a verificarii, au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei unor prestari servicii de consultanta respectiv redactare proiect drum ocolitor pentru care a prezentat in sustinere Contractul incheiat cu SC M in calitate de prestator, care are ca obiect ;

"Prestatorul va acorda beneficiarului logistica necesara etapelor de exploatare a

acestei cai agricole (proiect demarat de Primarie) in special din punct de vedere al transportului auto, fotografierii acestei zone, urmaririi si masurarii distantelor si curbelor prezentate in teren."

Organele de inspectie fiscala urmare analizarii documentelor prezentate de societate au constatat ca dezvoltarea unui drum ocolitor este un proiect demarat de Primarie iar SC X nu a prezentat niciun protocol din care sa rezulte obligatia implicarii societatii in cauza intr-un proiect demarat de Primarie.

Avand in vedere ca facturile in baza carora societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA nu sunt insotite de documente care sa ateste prestarea acestor servicii organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile in cauza nu au fost prestate si nu au fost destinate operatiunilor sale taxabile , motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2) Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca , pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA , care se compune din:

-TVA colectata suplimentar aferenta livrarilor de piatra efectuata pentru reparatiile facute la bunuri care nu apartin societatii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in lunile noiembrie si decembrie 2010, societatea nu a colectat TVA aferenta livrarilor de piatra efectuate pentru reparatiile facute la drumul DJ conform PV cat si piatra livrata pentru repararea drumului conform PV.

In conformitate cu prevederile art.128 , art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de piatra.

-TVA colectata suplimentar asupra cheltuielilor de protocol aferente anului 2010 si 2011, in conditiile in care s-a constatat ca societatea a inregistrat pierdere fiscala, incalcandu-se astfel dispozitiile art.128 alin(8) din Codul fiscal, in vigoare pe perioada 2010, 2011.

Urmare respingerii la deductibilitate a TVA si colectarii suplimentare a TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.11.2010-16.10.2015, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

B).Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat si impozitul pe profit pe perioada 01.07.2011-31.12.2014 si au constatat urmatoarele:

Anul 2011

Conform balantei de verificare, societatea înregistreaza o pierdere neta , cheltuieli nedeductibile fiscal, rezultand o pierdere fiscala in suma de ...

In Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod. 101) pe anul 2011, înregistrata la A.J.F.P., societatea a declarat pierdere fiscala, pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti si o pierdere fiscala cumulata, de recuperat la 31.12.2011 in valoare de ...

Urmare a verificarii , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in valoare totala, care se compun din:

-cheltuieli de transport cu avionul (bilete avion achizitionate), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (deconturi) din care sa rezulte ca deplasarea s-a

efectuat in scopul realizarii de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.e) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

-cheltuieli cu serviciile de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC E , pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, procese verbale,rapoarte de lucru) ca aceste servicii au fost prestate efectiv si au fost efectuat in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

-cheltuieli cu servicii de consultanta achizitionate de la Cabinet Avocatura , pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) a prestarii in fapt a acestor servicii si a necesitatii efectuarii serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu servicii prestate inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC L, pentru care societatea nu a facut dovada naturii serviciilor prestate precum si a necesitatii serviciilor in vederea desfasurarii activitatii.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2011, SC X a inregistrat la organul fiscal, Declaratia anuala rectificativa privind impozitul pe profit (cod 101) prin care a declarat pierdere fiscala, mai mare decat pierderea declarata initial prin Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod. 101) înregistrata sub. Diferenta reprezinta consum de carburanti si piese de schimb auto din perioade anterioare anului 2012, pentru care nu au fost prezentate justificari cu privire la utilizarea acestora in scopul activitatii societatii, înregistrate eronat pe cheltuieli in luna noiembrie 2012.

Prin Dispozitia de masuri emisa de AIF Alba s-a lasat ca masura in sarcina societatii contestatoare depunerea declaratiei rectificative formular 101 pentru anul 2012, in care sa fie scazuta de la cheltuieli deductibile aceasta suma . Pentru consumurile de carburanti si piese de schimb auto, societatea nu a prezentat documente justificative (bonuri de consum, situatii de lucrari) care sa justifice utilizarea acestora in interesul activitatii societatii si implicit al obtinerii de venituri,motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu avea dreptul sa cuprinda suma ca cheltuieli deductibile in Declaratia anuala privind impozitul pe profit pentru anul 2011.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au recalculat pierderea fiscala pe anul 2011 , in sensul ca au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate , au stabilit ca pierderea fiscala si pierdere fiscala cumulata, de recuperat la

31.12.2011, de ... lei.

Anul 2012

Conform balantei de verificare la 31.12.2012, societatea înregistrează o pierdere netă, cheltuieli nedeductibile fiscal în suma reprezentând amenzi și penalități, cheltuieli de protocol peste limita prevăzută de lege, cheltuieli cu amortizarea contabilă, cheltuielile cu dobanzi și diferențe de curs valutar, alte cheltuieli nedeductibile, cheltuieli cu amortizarea fiscală, rezultând o pierdere fiscală.

Pentru anul 2012 societatea a întocmit și depus la AJFP, Declarația anuală rectificativă privind impozitul pe profit, în care a fost declarată o pierdere fiscală în suma de..., o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți... și o pierdere fiscală de recuperat, cumulată la 31.12.2012 în valoare de... lei.

Urmare a verificării și analizării documentelor prezentate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate pe anul 2012, cheltuielile, care se compun din:

-cheltuieli cu serviciile de consultanță înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Cabinet Avocatura, pentru care societatea nu a făcut dovada cu documente justificative (devize de lucrări, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate în interesul activității societății.

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de consultanță în conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu materiale de construcție (pavaje) înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emise de SC E, fără a avea la baza documente justificative (situații de lucrări, bonuri de consum) din care să rezulte utilizarea acestora în interesul desfășurării activității societății.

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu pavajele în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că s-a respins la deductibilitate cheltuielile, în temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au recalculat pierderea fiscală pe anul 2012 și au stabilit că pierderea fiscală pe anul 2012 este de... iar pierderea fiscală de recuperat, cumulată la 31.12.2012 este de ... lei.

Anul 2013

Conform balantei de verificare la 31.12.2013, societatea a înregistrat o pierdere netă.

Pentru anul 2013 societatea a depus la AJFP, Declarația anuală privind impozitul pe profit (cod. 101), în care a fost declarată o pierdere fiscală, o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți.. și o pierdere fiscală de recuperat pe cumulată la 31.12.2013 în valoare de ... lei.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din:

-cheltuieli de transport cu avionul (bilete avion achiziționate), pentru care societatea nu a făcut dovada cu documente justificative (deconturi, delegații) ca cheltuielile în cauză au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile.

-cheltuieli cu consultanță înregistrate în evidențele contabile în baza facturii emisa

de PFA pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (-devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile de consultanta au fost prestate in interesul desfasurarii activitatii societatii.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile de consultanta in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala pe anul 2013 in sensul ca au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate, au stabilit pierdere fiscala pe anul 2013 de.. lei iar pierderea fiscala de recuperat, cumulata la 31.12.2013 este de.. lei.

Anul 2014

Conform balantei de verificare la 31.12.2014, societatea înregistreaza o pierdere neta.

Pentru anul 2014, societatea a depus la AJFP , Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod. 101) , prin care a fost declarata o pierdere fiscala, o pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti si o pierdere fiscala de recuperat pe cumulata la 31.12.2014.

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a intocmit corect Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod 101) pentru anul 2014, in sensul ca nu a fost cuprinsa la rândul 4 " Venituri financiare" reprezentand venituri din diferente favorabile de curs valutar, respectiv la rândul 5 din Declaratia nu au fost inscrise "Cheltuieli financiare" reprezentand cheltuieli cu diferente nefavorabile de curs valutar .

Astfel organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala pe anul 2014.

De asemenea, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

-cheltuieli cu consultanta de la Cabinete Asociate Avocatura pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii societatii.

-cheltuieli cu servicii juridice inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de Cabinet de Avocatura, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii societatii.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare nedeclaratii veniturilor impozabile precum si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala stabilita de societate si au stabilit pierdere fiscala pe anul 2014 si pierdere fiscala de recuperat, cumulata la 31.12.2014 de ... lei.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.10.2010-31.12.2014.

A) In ceea ce priveste TVA, dobanzi si penalitati de intarziere;

1) Referitor la TVA aferenta achizitiei de piese auto si combustibil, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibili si piese auto, inregistrata in evidentele contabile in perioada 2011-2012, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada utilizarii acestor achizitii in vederea realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt, in luna februarie 2011, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei de piese de schimb auto si combustibil.

In anul 2012, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei de piese de schimb si combustibil.

In timpul controlului, societatea contestatoare nu a prezentat documente respectiv foi de parcurs, bonuri de consum din care sa rezulte ca achizitiile de piesele de schimb si combustibili achizitionate au fost destinate desfasurarii activitatii societatii in scopul operatiunilor sale taxabile.

Cu privire la achizitiile de piese auto si combustibili inregistrate in evidentele contabile in luna februarie 2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea in luna februarie 2011 nu a inregistrat productie sau investitii in conditiile in care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achizitii si totodata a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal piesele de schimb auto existente in soldul contului 3024 precum si combustibilul existent in soldul contului 3022.

Cu privire la achizitia de piese auto si carburanti pentru care societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA , organele de inspectie fiscala au constatat ca, urmare unui control efectuat, finalizat prin Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu piesele de schimb auto si combustibili nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile influentand fiscal prin majorarea pierderii fiscale, astfel ca prin Dispozitia de masuri s-a lasat ca masura diminuarea pierderii fiscale cu sumele respective cat si depunerea unei declaratii rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2012, masura care a fost dusa la indeplinire de catre SC X.

Avand in vedere ca societatea si-a insusit constatările organelor de inspectie fiscala si a diminuat pierderea fiscala cu aceste cheltuieli si totodata a depus declaratia de impozit pe profit pe anul 2012 rectificativa insa nu a corectat si TVA deductibila aferenta acestei achizitii, organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere au stabilit suplimentar de plata TVA aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal.

Prin urmare, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de piese auto si combustibili.

Cu privire la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au catalogat achizitiile de combustibil si piese de schimb auto ca reprezentand drept cheltuieli nedeductibile respectiv TVA nedeductibila avand în vedere obiectul principal de activitate al societatii respectiv exploatarea de piatra, activitate care nu poate fi realizata în absenta unor utilaje specifice care nu se circumscriu categoriei de vehicule rutiere (excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport).

Societatea sustine ca are în patrimoniu asemenea utilaje care functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina) si este evident ca achizitiile de combustibili si

piese auto au fost destinate desfasurarii activitatii economice. Arata ca aceste utilaje opereaza exclusiv în cadrul exploatarilor de piatra, a carierelor si nu se pot întocmi foi de parcurs sau ordine de deplasare iar justificarea exercitarii dreptului de deducere precum si a cheltuielilor se face exclusiv cu facturile fiscale de achizitie, facturi care exista si au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

De asemenea, cu privire la piesele de schimb achizitionate, societatea sustine ca acestea au fost destinate utilajelor folosite în cariere, pentru care detine facturi in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA precum si cheltuielile inregistrate in evidentele contabile.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145- art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, potrivit carora:

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

-art.147¹

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Din prevederile legale enuntate se retine ca dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii acesteia iar o persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din codul fiscal.

In cauza in speta, sunt aplicabile si prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prin care legiuitorul limiteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor categorii de vehicule rutiere precum si a cheltuielilor direct atribuite vehiculelor, si anume:

-pe perioada 01.01.2011-31.12.2011

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.[...]

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹."

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.[...]

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹."

Incepand cu data de 01.07.2012, prin Ordonanta nr.24/2012, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

“(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.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.[...]

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

Prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea nr.145¹ din Cod, in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06 2012, se specifica:

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu

modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audiovideo sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene ori medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate ori transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) ori prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj ori către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de către agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;"

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr.571/2003 , dat in aplicarea art.145¹ din Cod, in vigoare incepand cu data de 01.07.2012, se prevede:

“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Din cadrul legal mai sus enunțat se reține ca art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane, pe perioada 01.01.2011-31.12. 2011, reducerea dreptului de deducere la 50% în perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu excepțiile prevăzute de lege mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2014, art.145¹ din Codul fiscal 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.

In cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitarii dreptului de deducere , fiind utilizate exclusiv in scopul activitatii economice precum si a celor exceptate de la limitarea deducerii se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art.145, art.146 si art.147¹, mai sus enuntate.

In lege se prevede in mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2012, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA aferenta achizitiei de combustibili si piese auto in baza facturilor emise de diversi furnizori.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat documente respectiv foi de parcurs, bonuri de consum din care sa rezulte ca piesele de schimb auto si combustibilii achizitionati au fost destinati desfasurarii activitatii societatii si realizarii de operatiuni taxabile.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca, este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

De asemenea, in lege(pct.46 din H.G. nr.44/2004 dat in aplicarea art.146 din Cod) se prevede in mod clar ca in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabilă trebuie sa detina factura in original iar in cazul achizitiei de combustibil, deducerea taxei poate fi justificata su bonuri fiscale emise de case de marcat electronice fiscale, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Totodata, potrivit legii, in vederea justificarii dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil, contribuabilul are obligatia sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei si sustinerile societatii contestatoare din contestatia formulata se retine ca, SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de furnizorii de combustibili si piese de schimb auto; societatea contestatoare nu a intocmit foi de parcurs sau bonuri de consum din care sa rezulte daca combustibilul si piesele de schimb auto au fost destinate functionarii unor vehicule din patrimoniul societatii si ca acestea au fost utilizate in scopul obtinerii de operatiuni taxabile. Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta categoria de vehicule rutiere pentru care au fost utilizate piesele de schimb auto si combustibilul achizitionat; daca aceste vehicule se incadreaza in categoria vehiculelor rutiere motorizate avand o masa totala maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de p scaune de pasageri pentru care legiuitorul a limitat dreptul de deducere a TVA, pe perioada verificata, conform prevederilor art.145¹ din Codul fiscal sau se

incadreaza in exceptiile prevazute la acest articol.

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca achizitiile de combustibili si piese de schimb auto au fost destinate functionarii unor utilaje specifice activitatii desfasurate(exploatarea de piatra) respectiv excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport , care se afla in patrimoniu sau si functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina) insa nu prezinta documente in acest sens.

In conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate precum si art.65 alin(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare : *"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia achizitiile de combustibil si piese de schimb auto au fost destinate functionarii unor utilaje specifice activitatii desfasurate (exploatarea de piatra) respectiv excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport , care se afla in patrimoniu sau si functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina) pentru care nu trebuie sa intocmesca foi de parcurs, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

-in cartea tehnica a utilajelor mai sus enumerate este specificat un consum de carburant iar societatea avea obligatia de a intocmi o situatie privind consumul de combustibil pe fiecare utilaj in parte precum si bonuri de consum la data iesirii din gestiune a carburantilor si pieselor de schimb.

In Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca achizitia de combustibili si piese de schimb auto a fost inregistrata initial in contul 302"Materiale consumabile" analitic distinct 3024 respectiv 3022 .

Potrivit Ordinului MFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene , cap.VII-"Functiunea Conturilor", cu ajutorul contul 302"Materiale consumabile" se tine evidenta existentei si miscarii stocurilor de materiale consumabile(materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, seminte si materiale de plantat, furaje si alte materiale consumabile."

In Ordinul MFP nr.3512/2008 privind documentele privind documentele financiar -contabile se specifica faptul ca fisele de magazie servesc pentru evidenta cantitativa pe feluri de stocuri, la locul de depozitare;

În aceste fise cantitatile se înregistreaza zilnic de gestionar sau persoana desemnata, pe baza documentelor de intrare (factura, aviz de însoțire a marfii, nota de receptie si constatare de diferente etc.) si **a documentelor de iesire (bon de consum, fisa limita de consum, aviz de însoțire a marfii, factura, bon de transfer etc.)**, pozitie cu pozitie.

Totodata, in acest ordin se specifica faptul ca, bonul de consum serveste ca document de eliberare din magazie a materialelor; document justificativ de scadere din gestiune;document justificativ de inregistrare în contabilitate.

Prin urmare se retine ca, la darea in consum a stocurilor, in speta piese de schimb auto si carburanti, societatea avea obligatia de a intocmi bon de consum, bon de transfer respectiv un document prin care sa justifice scaderea din gestiune a stocurilor.

-Cu privire la justificarea consumului de carburant pentru camioane , societatea avea obligatia de a intocmi, bon de consum precum si foi de parcurs din care sa rezulte categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la piesele de schimb auto, care au fost inregistrate pe stocuri si date in consum , societatea contestatoare avea obligatia de a intocmi bon de consum sau bon de transfer precum si documente din care sa rezulte categoria de vehicul caruia ia fost

destinata piesa de schimb.

Mai mult, operatiunile privind schimbul de piese auto la vehicule se efectueaza de personal specializat, din cadrul service-urilor auto iar societatea nu a facut dovada ca ar detine personal autorizat care sa efectueze astfel de operatiuni.

Prin urmare, in lipsa documentelor care sa dovedeasca contrariul, argumentul societatii contestatoare este neintemeiat si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Totodata, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, in luna februarie 2011, cand societatea contestatoarea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA si a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal cu piesele de schimb auto existente in soldul contului 3024 si combustibilul existent in soldul contului 3022, aceasta nu a inregistrat productie si nu a efectuat investitii, deci achizitiile in cauza nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, urmare unui control efectuat, finalizat prin Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu piesele de schimb auto si combustibili nu se incadreaza in categoria cheltuielilor deductibile influentand fiscal prin majorarea pierderii fiscale, astfel ca s-a dispus prin Dispozitia de masuri, diminuarea pierderii fiscale cu sumele respective cat si depunerea unei declaratii rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2012, dispozitie care a fost dusa la indeplinire de catre SC X.

Se retine astfel ca , societatea contestatoare si-a insusit constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu piesele de schimb auto precum si a cheltuielilor cu combustibilul si a diminuat pierderea fiscala declarata in anul 2012 cu aceste cheltuieli prin depunerea la organul fiscal teritorial a unei Declaratii privind impozitul pe profit, rectificative, pe anul 2012 ; insa societatea contestatoare nu a corectat evidenta contabila si cu privire la TVA aferenta acestei achizitii.

In aceste conditii, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA aferenta cheltuielilor cu piesele de schimb auto si carburanti .

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora justificarea utilizarii vehiculelor in scopul activitatii economice si acordarii deductibilitatii integrale a TVA cu functionarea, intretinerea si reparatia mijloacelor de transport, se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs iar societatea contestatoare nu a facut dovada ca achizitiile de carburanti si piese de schimb auto au fost destinate functionarii, intretinerii si reparatiei vehiculelor societatii destinate exclusiv in scopul activitatii economice se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de piese de schimb auto si combustibili, inregistrata in evidentele contabile in luna februarie 2011 si anul 2012.

Dupa cum am aratat si mai sus, este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

In conformitate cu prevederile art.213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare:

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

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA aferenta achizitiei de piese de schimb auto si combustibil, inregistrata in evidentele contabile in luna februarie 2011 si anul 2012 si pentru care societatea nu a facut dovada ca achizitiile in cauza au fost destinate utilizarii exclusiv in scopul activitatii economice.

2.Referitor la TVA aferenta achizitiei de servicii de consultanta juridica, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de servicii juridice, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinete Asociate de Avocatura si Cabinet de Avocat in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile achizitionate au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile si ca au fost prestate efectiv.**

In fapt, in anul 2012, SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de consultanta juridica, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand prestari servicii consultanta juridica emise de Cabinete Asociate de Avocatura, conform Contractul.

In anul 2014, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta serviciilor de consultanta juridica pentru anul 2013, in baza facturilor emise de Cabinete Asociate de Avocatura.

Tot in anul 2014, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta serviciilor de consultanta juridica in baza facturii emisa de Cabinet Avocat, conform Contractului.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA a fost inregistrata in evidentele contabile de catre societatea contestatoare, fara a avea la baza documente justificative respectiv rapoarte de lucru sau alte documente din care sa rezulte ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv si ca au fost desfnate realizarii de operatiuni taxabile, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca serviciile mentionate in contract au fost prestate si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative constand in facturi, contracte.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv cauza C-463/14 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad-Varna (Bulgaria) prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, in procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD impotriva Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Gabalfrisa si atii din 21 martie 2000, C-100/98-C147/98 si considera ca masurile luate de organele de inspectie fiscala sunt nefondate si netemeinice.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134 ^1, art.134^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile

legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

-art.134¹

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

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art.134²

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.145-147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume:

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

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

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

-art.147¹

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat în aplicarea art.145 din Cod, se prevede:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din prevederile legale invocate se rețin următoarele:

Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; faptul generator pentru livrările de bunuri și presterile de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin excepție legiuitorul a prevăzut ca presterile de servicii, cum sunt serviciile de

construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucru, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau după caz în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Totodată, persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de bunuri sau servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În temeiul prevederilor legale mai sus citate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca persoana impozabilă să justifice că serviciile au fost prestate în beneficiul său și că acestea sunt utilizate în scopul operațiilor sale taxabile.

Totodată la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) Titlu II "Impozit pe profit" din Cod, se precizează:

“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 lucru, 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.”

Din prevederile legale mai sus citate se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se justifică printr-un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului iar prestarea efectivă a serviciilor efectuate să fie justificată prin situații de lucru, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achiziției de servicii de consultanță juridică, înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Cabinete Asociate de Avocatură în baza contractului precum și TVA în aferență achiziției de servicii de consultanță juridică înregistrată în evidențele contabile în baza facturii emise de Cabinet de Avocat conform Contractul, pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative privind efectuarea serviciilor respectiv rapoarte de lucru sau alte documente care au stat la baza întocmirii facturilor și din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor precum și necesitatea acestor servicii în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Contractul de asistență juridică încheiat între Cabinete Asociate de Avocatură și SC X în calitate de client, care are ca obiect:

-activități de consultanță în favoarea clientului pentru obținerea de avize, autorizații necesare desfășurării obiectului de activitate ale clientului respectiv exploatarea și prelucrarea pietrei de construcții, drumuri etc;

-asistenta si viza de legalitate in elaborarea contractelor comerciale ale societatii cliente;

-reprezentarea societatii in fata institutiile statului

-asistenta judiciara si reprezentarea societatii in cadrul proceselor civile si comerciale indiferent de numarul acestora pe durata executarii contractului(dupa caz asistarea, reprezentarea, acordarea de consultatii juridice, redactarea si semnarea de acte, cereri si alte cai de atac, forme de executare, mediere operatiuni fudiciare, domiciliieri de firme precum si orice activitati prevazute de Legea nr.51/1995.

Conform art.2 din contract, onorariul convenit este in quantum de ..euro +TVA aferent anului 2012 la cursul oficial din ziua platii.

Onorariul va fi platit in doua transe.

Contractul de asistenta juridica incheiat intre Cabinet Avocat si SC X care are ca obiect, conform art.1:

"Obiectul contractului il reprezinta asistenta juridica si reprezentare generala, asigurare secretariat de sedinta, adunari generale asociati, reprezentare in fata Registrului Comertului, reprezentare, asistenta (consultanta) in relatia cu L."

Potrivit art.2 din Contract "Onorariul convenit este in quantum de .. lei/luna."

Mentionam ca la dosarul contestatiei se afla facturile emise de Cabinete Asociate de Avocatura, factura emisa de Cabinet de Avocat si contractele de asistenta juridica incheiate intre de Cabinete Asociate de Avocatura respectiv Cabinet de Avocat si SC X.

De altfel, societatea contestatoare in contestatia formulata precum si raspunsul dat la intrebarea nr.1 din Nota explicativa , specifica faptul ca alte justificari in afara celor prezentate cu serviciile de consultanta, nu are.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca detine divize justificative , insa la dosarul contestatiei nu se afla astfel de documente.

Prin urmare se retine ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale societatii nu sunt insotite de rapoarte de lucru sau alte documente , acceptate de beneficiar , asa cum se prevede in lege.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate serviciile de consultanta sunt considerate efectuate la data la care se emit rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate, acceptate de beneficiar.

SC X nu a prezentat astfel de documente, din care sa rezulte ca , Cabinete Asociate de Avocatura si Cabinet de Avocat au acordat consultanta conform obiectului contractelor si ca serviciile facturate de acestia au fost efectiv prestate si acceptate de beneficiar, astfel se retine ca, pentru aceste servicii pentru care societatea nu a prezentat rapoarte de lucru sau alte documente similare faptul generator nu a intervenit conform prevederilor art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal mai sus enuntat.

In conditiile in care faptul generator nu a intervenit se retine ca in speta nu a intervenit nici exigibilitatea taxei si prin urmare nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, inregistrata in evidentele contabile in baza facturile emise de Cabinete Asociate de Avocatura si Cabinet de Avocat, nu a luat nastere in conformitate cu prevederile art.145 alin(1) din Codul fiscal,mai sus enuntat.

In concluzie, societatea contestatoare nu poate face dovada ca serviciile facturate de Cabinete Asociate de Avocatura si Cabinet de Avocat, inregistrate in evidentele contabile au fost efectiv prestate si ca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art.64 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare ,

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

Iar la art.65 din același act normativ, mai sus enunțat, se prevede ca, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, se retine că organele de inspecție fiscală în mod legal au reîncaadrat aceste tranzacții în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au respins la deductibilitate TVA pe motiv că serviciile nu au fost prestate și nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă(par.26 din hotărâre).În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept(par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate în susținere și de contestatoare, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a(în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.**

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a **condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile ale persoanei impozabile, iar în cauza în speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

În cauza în speta , SC X a prezentat facturile în original, emise de de Cabinete Asociate de Avocatura și Cabinet de Avocat însă nu a demonstrat că serviciile de consultanță juridică facturate în baza contractelor de asistență juridică mai sus prezentate au fost prestate efectiv și că au fost destinate realizării de operațiuni taxabile;în baza facturilor prezentate în susținerea cauzei nu se poate stabili realitatea ori utilitatea serviciilor achiziționate în condițiile în care societatea nu prezintă documentele justificative prevăzute de lege respectiv rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, acceptate de beneficiar.

Invocarea în susținerea contestației a jurisprudenței Curții Europene de Justiție

respectiv cauza C-463/14 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad-Varna (Bulgaria) prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, in procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD impotriva Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentzia za prihodite, nu are relevanta in speta deoarece dupa cum am aratat si mai sus societatea contestatoare nu a dovedit ca serviciile de consultanta juridica au fost prestate efectiv si au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar in aceasta hotarare se vorbeste despre servicii de consultanta efectiv furnizate.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, detine documente justificative privind exercitarea dreptului de deducere respectiv facturi, contracte, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece prezentarea unor facturi si contracte incheiate cu prestatorii de servicii nu asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA in conditiile in care nu au fost prezentate dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile de consultanta juridica au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata se retine ca intre SC X si Cabinete Asociate de Avocatura exista o relatie de afiliere, asa cum este definita la art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in conditiile in care d-na, in calitate de asociat al SC X detine la aceasta societate o cota de participare de 45% iar la Cabinete Asociate de Avocatura, d-na detine o cota de participare de 50%.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinete Asociate de Avocatura si Cabinet de Avocat, pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca serviciile au fost efectuate(in lipsa unor situatii, rapoarte de lucru acceptate de beneficiar) si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nu este deductibila fiscal fiind incalcate prevederile legale aplicabile in speta si prin urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.Referitor la TVA aferenta achizitiilor de servicii de consultanta imobiliara, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii 2, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC E in conditiile in care nu s-a facut dovada ca serviciile au fost prestate si totodata s-a constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la prestatorul de servicii.

In fapt, SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiilor de servicii de consultanta, pregatire dosare de cesiune, cheltuieli de deplasare in baza contractelor fara a face dovada efectuarii acestora cu rapoarte de lucru sau alte documente justificative din care sa rezulte necesitatea prestarii acestor servicii in scopul activitatilor desfasurate.

In timpul controlului, societatea contestatoare nu a prezentat rapoarte de lucru prin care contribuabilul sa justifice necesitatea prestarii serviciilor in scopul desfasurarii activitatii sau documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv, mai mult societatea nu a putut face dovada la ce dosar de cesiune se refera prestarile de servicii, ce cheltuieli s-au efectuat de catre prestator in favoarea clientului pentru ca acestea sa fie

refacturate catre si suportate de SC X.

De asemenea, urmare analizei informatiilor din baza de date a ANAF-INFOPC s-a constatat ca E nu a declarat prestarile de servicii facturate catre SC X in Declaratia informativa formular 394 si mai mult nu a depus declaratii la organul fiscal teritorial din anul 2010.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca cheltuielile si TVA aferenta au fost pe deplin justificate cu facturi si contracte incheiate,ca societatea furnizoare de servicii are obiect de activitate in domeniul imobiliar iar beneficiarul respectiv societatea a avut ca obiectiv achizitionarea unui teren pentru cariera de piatra in comuna , achizitii care s-au concretizat ca urmare a serviciilor prestate de E.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145 alin.(1) si alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

“(1)Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

-art.134¹

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

(7)Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

155 alin. (5);”

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Având în vedere prevederile legale incidente în speta se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factura fiscală legal întocmită, care să cuprindă mențiuni ce corespund realității.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează 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.

De asemenea, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei iar faptul generator pentru serviciile de construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare intervine la data la care situațiile de lucru, rapoartele de lucru, alte documente similare în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, sunt acceptate de beneficiari.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

SC X și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de SC E, conform contractelor de consultanță imobiliară reprezentând contravaloare consultanță căutare terenuri, pregătire dosare cesiune, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației.

Contractele mai sus enumerate, încheiate între SC E în calitate de prestator și SC X în calitate de beneficiar, au același obiect respectiv "Efectuarea de către Prestator în favoarea Beneficiarului a serviciilor de consultanță imobiliară, prezentare a pieței imobiliare locale, realizare a diligențelor necesare premergătoare tranzacției imobiliare, asistență în negocierea contractului."

În Raportul de inspecție fiscală se precizează că în timpul controlului societatea nu a prezentat rapoarte de lucru prin care să justifice necesitatea prestării serviciilor în scopul desfășurării activității sau documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv, mai mult societatea nu a putut face dovada la ce dosar de cesiune se referă prestatorele de servicii, ce cheltuieli s-au efectuat de către prestator în favoarea clientului pentru că acestea să fie refacturate către și suportate de SC X.

Menționăm că la dosarul contestației se află documente denumite "devize ctr..." pentru fiecare factură în parte care poartă stampila SC E și semnatura indescifrabilă în care sunt enumerate o serie de operațiuni precum prospectarea pieței locale, vizualizare oferte vânzatori, negociere oferte, pregătire documente, cheltuieli deplasare/combustibil, consiliere privind amplasarea și valoarea ofertelor, renegociere oferte vânzatori, operațiuni specifice serviciilor de consultanță imobiliară, însă aceste devize nu poartă semnatura și stampila beneficiarului respectiv a SC X, de unde rezultă că serviciile nu au fost acceptate de beneficiar iar faptul generator și exigibilitatea taxei nu au intervenit.

În răspunsul dat la întrebarea nr.1 din Nota explicativă, societatea contestatoare specifică faptul că alte justificări în afara celor prezentate cu serviciile de consultanță, nu

are.

Mal mult, se retine ca prestatorul SC E nu a declarat serviciile facturate catre SC X in Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (formular 394) iar urmare analizarii informatiilor din baza de date a ANAF-INFOPC s-a constatat ca E nu a mai depus declaratii la organul fiscal teritorial din anul 2010.

In conditiile in care prestatorul SC E nu a declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre SC X, se retine ca, in cauza in speta faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit, conform prevederilor art.134 din Codul fiscal .

Prin urmare, nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere pentru SC X, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

Dupa cum am aratat si mai sus conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere sunt cele prevazute la art.145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exigibilitatii taxei la furnizorii de bunuri respectiv prestatorii de servicii.

In conditiile in care prestatorul SC E nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta facturilor emise catre SC X se poate considera ca facturile inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare si in baza carora aceasta a dedus TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate, neindeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata se precizeaza:

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

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca legiuitorul a prevazut ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, **documentele care stau la baza inregistrării in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc , respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.**

In acest sens, sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuării operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere.

Prin urmare, in conditiile in care in cauza in speta s-a constatat ca exigibilitatea TVA si faptul generator nu au intervenit nici facturile in baza carora s-a inregistrat in evidentele contabile TVA nu au calitatatea de document justificativ iar dreptul de deducere

a TVA nu poate fi exercitat.

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, in care furnizorii inscrisi pe facturi nu au declarat operatiunile si nu au depus deconturi de TVA si aceasta taxa nu a fost colectata la bugetul de stat se precizeaza:

“In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.”

Totodata, ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportat de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Ori, prestatorul SC E nu a colectat TVA , nu a declarat TVA prin Decont de TVA si Declaratiile informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national (formular 394), nu a facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acesta a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa deduca TVA pe perioada verificata.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia detine facturi si contractele incheiate cu SC E nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile in cauza au fost prestate efectiv si mai mult s-a constatat ca societatea prestatoare nu a declarat si platit catre bugetul statului TVA aferenta acestor tranzactii.

Astfel, se poate considera ca facturile in baza carora s-a inregistrat in evidentele contabile TVA nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si totodata nefiind indeplinind conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Dupa cum am aratat si mai sus in cauza in speta, exigibilitatea TVA nu a intervenit la prestatorul de servicii in conditiile in care acesta nu a inregistrat in evidentele contabile

facturile , nu a colectat si declarat bugetului de stat TVA aferenta acestor facturi iar SC X nu avea dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a TVA inscrisa in aceste facturi decat la momentul exibilitatii taxei conform prevederilor art.145 alin.(1) din Cod, mai sus enuntat.

Legislatia fiscala condioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operatiunile sa fie reale.

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispune:

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

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor fiscale existente in baza de date a Ministerului Finantelor Publice, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata taxei deduse in mod abuziv.

In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita

deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare prin care sa probeze realitatea operatiunilor si sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscale.

Avand in vedere ca in speta, faptul generator si exigibilitatea taxei nu au intervenit in conditiile in care SC E nu a colectat, declarat si platit bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise catre SC X , ca facturile in cauza nu au calitatea de document justificativ si nu probeaza realitatea operatiunilor, se retine ca nici dreptul de deducere a TVA nu a luat nastere si prin urmare SC X nu are dreptul la deducerea TVA inscrisa in aceste facturi.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate , documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul presedintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

4.Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de servicii de la SC L in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt in luna octombrie si decembrie 2011, in baza facturilor reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC L, SC X a inregistrat in evidentele contabile in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" cheltuieli deductibile fiscal si TVA deductibila.

In timpul controlului , societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte natura prestatiei cit si destinatia acestora, respectiv daca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel ca in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de servicii de la L.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere sustine ca facturile emise

de L., au la baza contractele încheiate cu prestatorul si sunt pe deplin justificate; sustine ca societate, nu are si nu a avut încheiat un contract de prestari servicii cu L în fapt, între cele doua societati a fost încheiat un contract de locatiune de bunuri. Prin acest contract, echipamente de procesare si exploatare erau închiriate SC L, urmand însa a fi operate de catre acestia, iar piatra bruta exploatarea si produsa era livrata catre SC L în baza unui contract de vanzare cumparare încheiat anterior.

Societatea contestatoare sustine ca a continuat sa achite utilitatile ocazionate de exploatarea carierelor de piatra, refacturand quantumul acestor utilitati SC L, motiv pentru care aceste sume au fost înregistrate ca fiind cheltuieli. Considera ca, acest contract de locatiune nu poate fi catalogat ca fiind asimilat unei prestari de servicii intrucat SC X obtinea sume de bani doar în considerarea detinerii unui drept de proprietate asupra materialelor existente în arealele detinute sau concesionate de aceasta. Prin urmare, aceasta situatie poate fi catalogata mai degraba ca o conventie de comision si nu una de prestari servicii, caz în care nu sunt necesare rapoarte de lucru sau situatii de lucrari, asa cum eronat apreciaza organele de inspectie fiscala. Mai mult, exista devize justificative aferente respectivelor servicii, depuse la organul de control.

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.146

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

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

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale, conditiile si formalitatile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevazute la art.145 - 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca, conditia de

forma a fost indeplinita de societatea contestatoare respectiv acesta detine documentele de achizitie a serviciilor respectiv reprezentand contravaloare prestari servicii emise de SC L care au fost inregistrate in evidentele contabile ale SC X si in baza carora societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Insa, pe langa conditiile de forma, societatea contestatoare are obligatia sa demonstreze ca este indeplinita si conditia de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru; societatea contestatoare nu a facut dovada naturii serviciilor achizitionate de la SC L si daca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii economice a societatii si destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Analizand facturile emise de SC L, inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare, se retine ca "livrarea " s-a efectuat la.. , iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca societatea ar avea punct de lucru .

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de servicii la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , date in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) Titlu II "Impozit pe profit" din Cod, respectiv la art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, se precizeaza:

-pct.48 din H.G. nr.44/2004

"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."

-art.134¹

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."

Din prevederile legale mai sus citate se retine ca deductibilitatea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de servicii se justifica printr-un contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate precum si tarifele percepute , respectiv valoarea totala a contractului iar prestarea efectiva a serviciilor efectuate se justficata prin situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

In speta, se retine ca SC X , in timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru, devize, acceptate de beneficiar, din care sa rezulte natura serviciilor prestate si ca serviciile au fost prestate efectiv si ca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In contestatia formulata societatea sustine ca a inregistrat cheltuielile in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" in baza contractului de locatiune de bunuri prin care a inchiriat societatii L echipamente de procesare si exploatare si ca aceste cheltuieli reprezinta "utilitati ocazionate de exploatarea carierelor de piatra refacturand cuantumul acestor utilitati societatii L,motiv pentru care aceste sume au fost inregistrate ca fiind cheltuieli".

Argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care aceasta nu prezinta dovezi obiective respectiv documente din care sa rezulte natura serviciilor facturate de SC L respectiv daca acestea reprezinta contravaloare utilitati ocazionate de exploatarea carierelor de piata precum si facturile din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost refacturate ulterior SC L, asa cum sustine societatea contestatoare in contestatia formulata.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat .

Dupa cum am aratat si mai sus, potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale iar in conformitate cu art.6 din acelasi act normativ:"*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*"

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

Simpla prezentare a facturilor de achizitie a serviciilor nu asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA in conditiile in care SC X nu a prezentat dovezi obiective din

care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, se retine ca TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC L, pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, este nedeductibila fiscal si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

In conformitate cu prevederile art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

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

5.Referitor la TVA aferenta serviciilor de consultanta comerciala respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de servicii de consultanta de la PFA, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile si nu a prezentat facturile de achizitie in original.**

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile in luna octombrie 2010 si luna martie 2011, TVA deductibila in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de consultanta acordate in baza contractului fara a face dovada efectuării acestora cu rapoarte de lucru sau alte documente justificative din care sa rezulte .necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate.

In vederea justificarii deductibilitatii TVA, societatea contestatoare a prezentat in timpul controlului incheiat intre SC X si PFA, facturile in xerocopie, fara a prezenta facturile in original sau duplicat conform pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.146 din Cod;

In aceste conditii organele de inspectie fiscala , in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 dat in aplicarea art.146 din Cod , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrate in baza facturilor prezentate in copii xerox si pentru care nu s-a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere , societatea contestatoare sustine ca serviciile de consultanta comerciala prestate de catre PFA au fost prestate in baza unui contract care stabileste clar obiectivele, serviciile prestate si remuneratia convenita consultantului;serviciile au fost prestate efectiv, dovada efectuării acestor servicii rezultand din faptul ca SC X a incheiat un contract comercial cu L; sustine ca detine documente din care rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv si aceste documente au fost prezentate si organelor de inspectie fiscala.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;"

-art.146

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

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

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Iar la pct.46 din același act normativ se prevede:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) Titlu II "Impozit pe profit" din Cod, respectiv la art.134¹ alin.(7) din Codul fiscal, se precizează:

-pct.48 din H.G. nr.44/2004

"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,

proces-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."

-art.134¹

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari."***

Din prevederile legale incidente invocate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor daca bunurile si serviciile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se efectueaza cu factura fiscala legal intocmita, in original, care sa cuprinda mentiuni ce corespund realitatii.

In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala. Duplicatul poate fi o factura noua emisa de furnizor/prestator, care sa cuprinda aceleasi date ca si factura initiala, si pe care sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala sau o fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice stampila furnizorului/prestatorului si sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala.

Se retine ca, legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se retine ca persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei iar faptul generator pentru serviciile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare intervine la data la care situatiile de lucrari , rapoartele de lucru, alte documente similare in baza carora se stabilesc serviciile efectuate, sunt acceptate de beneficiari.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele;

SC X a inregistrat in evidentele contabile TVA in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii de consultanta emise de PFA, in baza contractului.

Se retine ca, in vederea justificarii deductibilitatii TVA, societatea contestatoare a prezentat Contractul incheiat intre SC X si PFA si facturile in xerox copie, fara a prezenta facturile in original sau duplicat conform pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.146 din Cod;

De asemenea, se retine ca societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile in conditiile in care societatea nu a prezentat rapoarte de lucru sau alte documente similare, acceptate de beneficiar.

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, respectiv societatea nu a prezentat facturile in original sau

duplicat al facturilor, pe care sa se mentioneze ca inlocuieste factura initiala.

Se retine astfel, ca in cauza in speta nu sunt indeplinite conditiile de forma prevazute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date in aplicarea acestui articol de lege.

De asemenea, in speta nu sunt indeplinite nici conditiile de fond , respectiv societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile facturate de PFA au fost utilizate de societate in scopu operatiunilor sale taxabile.

In raspunsul dat la intrebarea nr.1 din Nota explicativa , societatea contestatoare specifica faptul ca alte justificari in afara celor prezentate cu serviciile de consultanta, nu are.

Dupa cum am aratat si la pct.1,2,3,4 din prezenta decizie, potrivit jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene precum si legislatiei nationale, este obligatia societatii contestatoare sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducterii.

Dupa cum am aratat si mai sus legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducterea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Avand in vedere ca in speta nu sunt indeplinite conditiile de forma si nici conditiile de fond , se retine ca SC X nu justifica exercitarea dreptului de deductere a TVA aferenta serviciilor facturate de PFA, inregistrata in evidentele contabile in luna octombrie 2010, respectiv martie 2011.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala, decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

6.Referitor la TVA aferenta serviciilor de consultanta respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei serviciilor de consultanta de la SC M, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta achizitiei unor prestari servicii de consultanta respectiv redactare proiect drum ocolitor pentru care a prezentat in sustinere Contractul incheiat cu SC M in calitate de prestator, care are ca obiect ;

"Prestatorul va acorda beneficiarului logistica necesara etapelor de exploatare a acestei cai agricole (proiect demarat de Primaria) in special din punct de vedere al transportului auto, fotografierii acestei zone, urmaririi si masurarii distantelor si curbelor prezentate in teren."

Organele de inspectie fiscala au analizat documentelor prezentate de societate si au constatat ca dezvoltarea unui drum ocolitor este un proiect demarat de Primaria iar SC X nu a prezentat niciun protocol din care sa rezulte obligatia implicarii societatii in cauza

intr-un proiect demarat de Primaria, astfel ca in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate TVA .

In contestatia formulata referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanta si TVA deductibila, facturate de SC M , societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost prestate in baza unui contract de consultanta avand ca obiect dezvoltarea si redactarea unui proiect pentru construirea unui drum ocolitor pe raza comunei si ca drumul in cauza era necesar facilitarii accesului la potentialele exploatare de piatra, aceste operatiuni de prospectare si exploatare fiind conforme obiectului de activitate al societatii;

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

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

a) operațiuni taxabile;

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca serviciile facturate de SC X constau in dezvoltarea si redactarea unui proiect pentru construirea unui drum ocolitor pe raza comunei care de fapt, reprezinta un proiect demarat de Primarie.

Se retine totodata ca, in timpul controlului sau la dosarul contestatiei, SC X nu a prezentat niciun protocol din care sa rezulte obligatia implicarii societatii in cauza in proiectul demarat de Primarie respectiv construirea unui drum ocolitor pe raza comunei.

In aceste conditii se retine ca serviciile achizitionate de la SC M nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, motiv pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta acestor servicii.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta s-a constatat ca realizarea unui drum ocolitor pe raza comunei este un proiect demarat de Primaria iar SC X nu a facut dovada ca ar exista incheiat un protocol cu Primaria din care sa rezulte implicarea acestei societati in acest proiect.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia serviciile au fost prestate in baza unui contract de consultanta avand ca obiect dezvoltarea si redactarea unui proiect pentru construirea unui drum ocolitor pe raza comunei si ca drumul in cauza era necesar facilitarii accesului la potentialele exploatare de piatra nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate avand in vedere ca dezvoltarea drumului ocolitor era un proiect demarat de Primarie.

Din devizele anexate la facturile emise rezulta ca prestatorul s-a deplasat in teren, a fotografiat, efectuat masuratori impreuna cu echipe topo, fara a se specifica locul deplasarii, sa prezinte fotografiile efectuate prin care sa justifice ca acestea au legatura si au fost efectuate in interesul operatiunilor economice ale societatii. Devizele prezentate la dosarul contestatiei nu sunt acceptate de beneficiar si anume nu poarta semnatura si stampila SC X.

In facturile existente la dosarul contestatiei se face referire la "redactare proiect

drum ocolitor” iar la dosarul contestatiei nu a fost prezentat un astfel de proiect.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar in speta, societatea nu a demonstrat acest lucru.

Simpla prezentare a facturilor de achizitie a serviciilor nu asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA in conditiile in care SC X nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile achizitionate sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata se retine ca intre SC X si SC M exista o relatie de afiliere, asa cum este definita la art.7 alin.(1) pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum rezulta din declaratia data de catre administratorul SC X, existenta la dosarul contestatiei.

Avand in vedere ca SC X nu justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor facturate de SC M, inregistrata in evidentele contabile in luna aprilie 2011, iar la dosarul contestatiei nu a prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala, decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

7.In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiei de materiale de constructie(pavaje), respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de materiale de constructie(pavaje), in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.**

In fapt, in luna noiembrie 2012 SC X a înregistrat in evidentele contabile cheltuieli si a dedus TVA, aferente achizitiilor de materiale de constructii (pavaje) fara sa justifice cu devize de reparatii, devize de lucrari destinatia acestor pavaje.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca nu sunt necesare situatii de lucrari pentru achizitiile de materiale de constructii(pavaje); sustine ca detine facturi de achizitie a materialelor de constructie si acestea au fost destinate activitatii desfasurate.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile In speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;

-art.146

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

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

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale, condițiile si formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt prevăzute la art.145 - 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizând documentele existente la dosarul contestației, se reține că SC X a achiziționat materiale de construcții (pavaje) conform facturilor emise de SC E, în baza cărora societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli deductibile fiscal și a dedus TVA.

Se reține totodată că societatea contestatoare nu a făcut dovada utilizării acestor materiale de construcții (pavaje) în interesul activității societății respectiv societatea nu a justificat cu documente înregistrarea pe cheltuieli a acestor pavaje, respectiv dacă s-au efectuat lucrări privind modernizarea sediului societății sau dacă au fost comercializate .

În contestația formulată SC X susține că achizițiile în cauză corespund obiectului de activitate al societății însă, fără a prezenta documente din care să rezulte cum au fost valorificate și în baza cărora documentele au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal și și-a exercitat dreptul de deducere.

După cum am arătat și la punctele anterioare din prezenta decizie, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) **a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar societatea contestatoare în speta nu a făcut dovada utilizării pavajelor achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Simpla prezentare a facturilor de achiziție a pavajelor nu asigură exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care SC X nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte că bunurile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile și completarile ulterioare:

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

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

De asemenea, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate în susținere și de contestatoare, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică , dând naștere la operațiuni taxabile.**

În consecință, având în vedere că la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală se reține că TVA, înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC E și pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea bunurilor și serviciilor facturate (pavaje) respectiv dacă bunurile au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile , nu este deductibilă fiscal și se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

8.În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere, contestată de societate, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatii se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care, deși societatea contestă în totalitate TVA stabilită suplimentar de plată prin actul contestat , nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și TVA .**

În fapt, din Raportul de inspecție fiscală, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată rezultă că acesta se compune din TVA deductibilă și TVA colectată.

Din Raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA care se compune din:

-TVA aferentă achiziției de prestări servicii respectiv servicii de transport, respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală pe motiv că societatea nu a justificat cu documente că prestarea de servicii a fost efectuată în interesul operațiunilor sale taxabile; astfel organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-TVA aferentă achiziției de servicii de transport cu avionul pentru care societatea nu

a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiei de cozonaci parastas, masa servita si prestari servicii de la o societate de protocol funerar, inregistrata in evidentele contabile de catre societate fara sa faca dovada ca achizitia in cauza este destinata realizarii de operatiuni taxabile;TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiilor de servicii de cazare si masa pentru care societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile; in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

-TVA aferenta achizitiei de materiale de constructii (rigips, ciment, profile etc) fara ca societatea sa justifice necesitatea achizitiei acestor materiale de constructii cu devize de reparatii, devize de lucrari.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca , pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA , care se compune din:

-TVA colectata suplimentar aferenta livrarilor de piatra efectuata pentru reparatiile facute la bunuri care nu apartin societatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in lunile noiembrie si decembrie 2010, societatea nu a colectat TVA aferenta livrarilor de piatra efectuate pentru reparatiile facute la drumul DJ conform PV cat si piatra livrata pentru repararea drumului conform PV.

In conformitate cu prevederile art.128 , art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de piatra.

-TVA colectata suplimentar asupra cheltuielilor de protocol aferente anului 2010 si 2011, in conditiile in care s-a constatat ca societatea a inregistrat pierdere fiscala, incalcandu-se astfel dispozitiile art.128 alin(8) din Codul fiscal, in vigoare pe perioada 2010, 2011.

In contestatia formulata, societatea desi contestata in totalitate obligatiile fiscale stabilite de plata prin Decizia de impunere, respectiv TVA nu prezinta argumentele de fapt si de drept cu privire la TVA respinsa la deductibilitate si TVA colectata suplimentar care au contribuit la stabilirea suplimentara a TVA contestata.

In aceste conditii, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

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

În speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul președintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, referitor la TVA, mai sus explicitată, societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente spetei sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio" principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."*

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia "*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Acste prevederile legale se coroborează cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca , contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa; se retine astfel ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Prin urmare, in baza celor retinute mai sus si avand in vedere ca SC X desi contesta TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunerte nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea.

In aceste conditii, organul de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care aceasta a contestat si TVA stabilita suplimentar de plata din Decizia de impunere, va respinge ca nemotivata contestatia cu privire la acest capet de cerere, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Ordinul presedintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, mai sus enuntate.

9.Referitor la dobanzile si penalitati de intarziere stabilite de plata prin Decizia de impunere, contestate de SC X mentionam:

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, pe perioada 25.11.2010-16.102015 aferent TVA de plata organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Accesoriiile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

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

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

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

-pe perioada 25.11.2010-28.02.2014

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-pe perioada 01.03.2014-16.10.2015

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-art.120¹

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 25.11.2010-30.06.2013

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

-pe perioada 01.07.2013-16.10.2015

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, ccontribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

In speta, se retine ca dobanzile si penalitatile au fost calculate pe perioada 25.11.2010-16.10.2015 asupra debitului reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata, pe aceasta perioada.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si ca nemotivata cu privire la TVA , potrivit principului de drept"accesorium sequitur principale" se va respinge contestatia:

-ca neintemeiata cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata..;

-ca nemotivata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA de plata in valoare de..;

B).Referitor la contestatia formulata de SCX impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile, care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe perioada verificata, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Raportului de inspectie fiscala nu are caracter de act administrativ fiscal iar organele de inspectie fiscala nu au emis un act administrativ fiscal prin care sa lase ca masura in sarcina SC X diminuarea pierderii fiscale pe perioada verificata.**

In fapt, SC X, prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. solicita anularea Raportului de

inspectie fiscala cu privire la cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile fiscal pe perioada 2011-2014 si anume:

Pe anul 2011 , SC X contesta cheltuielile nedeductibile fiscal, care se compun din:

-cheltuielile de consultanta imobiliara inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise SC E; societatea contestatoare sustine ca acestea sunt pe deplin justificate deoarece societatea furnizoare are obiect de activitate din domeniul imobiliar iar beneficiarul a avut ca obiectiv achizitionarea unui teren pentru cariera de piatra in comuna, achizitie care s-a concretizat urmare a serviciilor prestate de furnizor si care a avut ca si consecinta majorarea patrimoniului SC X cu un teren necesar desfasurarii obiectului de activitate.

-cheltuielile de consultanta facturate de Cabinetul de Avocat;

Societatea contestatoare sustine ca serviciile mentionate in contract au fost prestate si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

-cheltuielile cu serviciile de consultanta facturate de SC M;

Societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost prestate in baza unui contract de consultanta avand ca obiect dezvoltarea si redactarea unui proiect pentru construirea unui drum ocolitor pe raza comunei, drumul in cauza fiind necesar in vederea facilitarii accesului la potentialele exploatare de piatra, aceste operatiuni de prospectare si exploatare fiind conforme obiectului de activitate al societatii;

In Raportul de inspectie fiscala, aceste cheltuieli nu se regasesc ca fiind respinse la deductibilitate pe anul 2011.

-cheltuieli cu serviciile înregistrate in baza facturilor emise de L

Societatea contestatoare sustine ca aceste cheltuieli au la baza prevederile contractuale din contractele încheiate cu prestatorul si sunt pe deplin justificate; sustine ca societate nu are si nu a avut încheiat un contract de prestari servicii cu L, in fapt, intre cele doua societati a fost încheiat un contract de locatiune de bunuri. Prin acest contract, echipamentele de procesare si exploatare erau închiriate SC L, urmand insa a fi operate de catre acestia, iar piatra bruta exploatare si produsa era livrata catre SC L. în baza unui contract de vanzare cumparare încheiat anterior.

Societatea contestatoare sustine ca a continuat sa achite utilitatile ocazionate de exploatarea carierelor de piatra, refacturand cuantumul acestor utilitati SC L, motiv pentru care aceste sume au fost înregistrate ca fiind cheltuieli. Considera ca, acest contract de locatiune nu poate fi catalogat ca fiind asimilat unei prestari de servicii intrucat SC X obtinea sume de bani doar în considerarea detinerii unui drept de proprietate asupra materialelor existente în arealele detinute sau concesionate de aceasta. Prin urmare, aceasta situatie poate fi catalogata mai degraba ca o conventie de comision si nu una de prestari servicii, caz în care nu sunt necesare rapoarte de lucru sau situatii de lucrari, asa cum eronat apreciaza organele de inspectie fiscala. Mai mult, exista deize justificative aferente respectivelor servicii, depuse la organul de control.

-cheltuieli cu piese de schimb auto si combustibil;

Societatea contestatoare sustine ca eronat organele fiscale le-au catalogat drept cheltuieli nedeductibile avand în vedere obiectul principal de activitate al societatii respectiv exploatarea de piatra, activitate care nu poate fi realizata în absenta unor utilaje specifice care nu se circumscriu categoriei de vehicule rutiere (excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport). Societatea sustine ca are în patrimoniu asemenea utilaje care functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina). In aceste conditii este evident ca aceste cheltuieli cu combustibilul sunt efectuate în vederea desfasurarii activitatii economice. Mai mult, aceste utilaje sunt

operate exclusiv în cadrul exploatarilor de piatra, a carierelor si nu se pot întocmi foi de parcurs sau ordine de deplasare, motivele fiind evidente. Prin urmare justificarea acestor cheltuieli se face exclusiv cu facturi fiscale de achizitie a combustibililor, facturi care exista si au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

Societatea considera ca argumentele de mai sus sunt aplicabile si cheltuielilor efectuate cu piesele de schimb pentru utilajele folosite în cariere, pentru care de asemenea exista facturi justificative, fiind evident ca regimul de utilizare la care sunt supuse reclama înlocuirea unor piese ca si componenta a serviciilor de mentenanta la care sunt supuse utilajele.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatoare considera ca organele fiscale nu au motive obiective pentru refuzarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu combustibilul si piesele de schimb auto.

Mentionam ca prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

Cheltuielile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile in luna februarie 2011 iar verificarea impozitului pe profit s-a realizat pe perioada 01.07.2011-31.12.2014.

-cheltuielile cu prestarile servicii de consultanta comerciala facturate de PFA societatea contestatoare sustine ca serviciile in cauza au fost prestate in baza unui contract care stabileste clar obiectivele, serviciile prestate si remuneratia cuvenita consultantului;serviciile au fost prestate efectiv, dovada efectuarii acestor servicii rezultand din faptul ca SC X a incheiat un contract comercial cu L; sustine ca detine documente din care rezulta ca serviciile au fost prestate efectiv si aceste documente au fost prezentate si organelor de inspectie fiscala.

Mentionam ca prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

Cheltuielile in cauza au fost facturate in luna septembrie 2010 si inregistrate in evidentele contabile in anul 2010 iar verificarea impozitului pe profit s-a realizat pe perioada 01.07.2011-31.12.2014.

Pe anul 2012 , SC X contesta cheltuielile nedeductibile fiscal, care se compun din:

-cheltuielile de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinete Asociate de Avocatura,,societatea contestatoare sustine ca serviciile mentionate in contract au fost prestate si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

-cheltuielile cu materiale de constructie, respectiv pavaje;

Societatea contestatoare arata ca cheltuielile in cauza reprezinta achizitii de bunuri si nu prestari de servicii care trebuie dovedite cu situatii de lucrari;sustine ca achizitiile s-au efectuat în mod real, corespund obiectului de activitate si pe cale de consecinta, cheltuielile trebuie considerate ca deductibile.

-cheltuieli cu piese de schimb si cheltuieli cu combustibilul;

Societatea contestatoare sustine ca eronat organele fiscale le-au catalogat drept cheltuieli nedeductibile avand în vedere obiectul principal de activitate al societatii respectiv exploatarea de piatra, activitate care nu poate fi realizata în absenta unor utilaje specifice care nu se circumscriu categoriei de vehicule rutiere (excavatoare, buldozer, masina de concasat, masini de sortat, camioane transport).

Societatea sustine ca are în patrimoniu asemenea utilaje care functioneaza exclusiv cu combustibil (motorina si benzina). In aceste conditii este evident ca aceste cheltuieli cu combustibilul sunt efectuate în vederea desfasurarii activitatii economice. Mai mult, aceste utilaje opereaza exclusiv în cadrul exploatarilor de piatra, a carierelor si nu se pot întocmi foi de parcurs sau ordine de deplasare, motivele fiind evidente. Prin urmare justificarea acestor cheltuieli se face exclusiv cu facturi fiscale de achizitie a

combustibililor, facturi care exista si au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

Societatea considera ca argumentele de mai sus sunt aplicabile si cheltuielilor efectuate cu piesele de schimb pentru utilajele folosite în cariere, pentru care de asemenea exista facturi justificative, fiind evident ca regimul de utilizare la care sunt supuse reclama înlocuirea unor piese ca si componenta a serviciilor de mentenanta la care sunt supuse utilajele.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidentele contabile in anul 2011 si au fost considerate ca nedeductibile fiscal pe anul 2011 si nu anul 2012.

Pe anul 2013 , SC X contesta cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentand cheltuieli cu consultanta, inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de PFA;

Societatea contestatoare invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie în cauza C-463/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad — Vama (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite si sustine ca respectivele cheltuieli sunt deductibile fiscal. Mai mult, exista devize justificative aferente serviciilor prestate, depuse la organul de control, precum si îndeplinirea obligatiile de catre consultant conform contractului încheiat.

Pe anul 2014, SC X contesta cheltuielile nedeductibile fiscal, care se compun din:

- cheltuieli cu servicii de consultanta juridica inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinet de avocat;
- cheltuielile cu serviciile de consultanta juridica inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinet de avocat;

Societatea contestatoare invoca in sustinere decizia CJUE în cauza C^{463/14}, având ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad - Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primita de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura Asparuhovo Lake Investment Company OOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, si sustine ca cheltuielile in cauza sunt deductibile fiscal si trebuie admise;

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au verificat SC X, cu privire la impozitul pe profit , pe perioada 01.07.2011-30.09.2014, constatarile fiind consemnate in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala.

Prin Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala, au respins la deductibilitate, pe perioada verificata, cheltuielile si au stabilit venituri impozabile suplimentare (nedeclarate de societate) , astfel:

Pe perioada 01.07.2011-31.12.2011, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

- cheltuieli de transport cu avionul (bilete avion achizitionate), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (deconturi) din care sa rezulte ca deplasarea s-a efectuat in scopul realizarii de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.e) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

-cheltuieli cu serviciile de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC E, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, procese verbale,rapoarte de lucru) ca aceste servicii au fost prestate efectiv si au fost efectuat in scopul obtinerii de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

-cheltuieli cu servicii de consultanta achizitionate de la Cabinet Avocatura, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) a prestarii in fapt a acestor servicii si a necesitatii efectuarii serviciilor in scopul obtinerii de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu servicii prestate inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC L, pentru care societatea nu a facut dovada naturii serviciilor prestate precum si a necesitatii serviciilor in vederea desfasurarii activitatii; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli nedeductibile fiscal declarate de SC X prin Declaratia anuala rectificativa privind impozitul pe profit (cod 101), inregistrata la organul fiscal teritorial:

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2011, SC X a inregistrat la organul fiscal, Declaratia anuala rectificativa privind impozitul pe profit (cod 101) prin care a declarat pierdere fiscala, mai mare cu suma de... lei decat pierderea declarata initial prin Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod. 101) . Diferenta de ..lei reprezinta consum de carburanti si piese de schimb auto din perioade anterioare anului 2012, pentru care nu au fost prezentate justificari cu privire la utilizarea acestora in scopul activitatii societatii, înregistrate eronat pe cheltuieli in luna noiembrie 2012.

Prin Dispozitia de masuri emisa de AIF s-a lasat ca masura in sarcina societatii contestatoare depunerea declaratiei rectificative formular 101 pentru anul 2012, in care sa fie scazuta de la cheltuieli deductibile suma de .. lei . Pentru consumurile de carburanti si piese de schimb auto, societatea nu a prezentat documente justificative (bonuri de consum, situatii de lucrari) care sa justifice utilizarea acestora in interesul activitatii societatii si implicit al obtinerii de venituri,motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu avea dreptul sa cuprinda suma de.. lei ca cheltuieli deductibile in Declaratia anuala privind impozitul pe profit pentru anul 2011.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor precum si a cheltuielilor..., organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au recalculat pierderea fiscala pe anul 2011 , in sensul ca au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate cu suma de ... lei , au stabilit ca pierderea fiscala pe anul 2011 de.. lei si pierdere fiscala cumulata, de recuperat la 31.12.2011, de .. lei.

Pe anul 2012, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

-cheltuieli cu serviciile de consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Cabinet Avocatura, pentru care societatea nu a facut dovada cu

documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate in interesul activitatii societatii; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu materiale de constructie (pavaje) inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emise de SC E, fara a avea la baza documente justificative (situatii de lucrari, bonuri de consum) din care sa rezulte utilizarea acestora in interesul desfasurarii activitatii societatii; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca s-a respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala pe anul 2012 si au stabilit ca pierderea fiscala pe anul 2012 este de.. lei iar pierderea fiscala de recuperat, cumulata la 31.12.2012 este de.. lei.

Pe anul 2013, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, care se compun din:

-cheltuieli de transport cu avionul (bilete avion achizitionate), pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (deconturi, delegatii) ca cheltuielile in cauza au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de PFA pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (-devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile de consultanta au fost prestate in interesul desfasurarii activitatii societatii; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere ca au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala pe anul 2013 in sensul ca au diminuat pierderea fiscala stabilita de societate, au stabilit pierdere fiscala pe anul 2013 de.. lei iar pierderea fiscala de recuperat, cumulata la 31.12.2013 este de .. lei.

Pentru anul 2014, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a intocmit corect Declaratia anuala privind impozitul pe profit (cod 101) pentru anul 2014, in sensul ca nu a fost cuprinsa la rîndul 4 " Venituri financiare" suma de.. lei reprezentand venituri din diferente favorabile de curs valutar, respectiv la rîndul 5 din Declaratia nu au fost inscrise "Cheltuieli financiare" in suma de.. lei reprezentand cheltuieli cu diferente nefavorabile de curs valutar .

Astfel organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala pe anul 2014 cu suma de.. lei.

De asemenea, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in valoare totala de.. lei, care se compun din:

-cheltuieli cu consultanta de la Cabinete Asociate Avocatura, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii societatii;

-cheltuieli cu servicii juridice inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de Cabinet de Avocatura, pentru care societatea nu a facut dovada cu documente

justificative (devize de lucrari, rapoarte de lucru) ca serviciile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii societatii.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare nedeclaratii veniturilor impozabile precum si respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala stabilita de societate si au stabilit pierdere fiscala, pe anul 2014, de .. lei si pierdere fiscala de recuperat, cumulata la 31.12.2014 de .. lei.

Verificand documentele existente la dasarul contestatiei se retine ca constatările din Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2014 nu au fost valorificate printr-un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala .

Pentru acest capat de cerere, in cauza sunt aplicabile prevederile OMFP nr.1939/2004 Anexa 2 -pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, potrivit caruia:

*"1. Formularul "**Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.*

*2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "**Raport de inspecție fiscală**" sau cu "**Proces-verbal**", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor."*

coroborat cu prevederile art.109, art.205, art.206 si art.209 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

-art.109

"(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe

de obligații fiscale.”

-art.205

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

-art.206

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

-art.209

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile Ordinului presedintelui ANAF nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala - Anexa 2 Instructiuni privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, unde se prevede:

“Raportul de inspecție fiscală se întocmește de echipa de inspecție fiscală pentru consemnarea constatărilor inspecției fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspecții fiscale generale ori parțiale.[...]”

Raportul de inspecție fiscală va fi semnat de organele de inspecție fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Raportul de inspecție fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală;

- decizia de nemodificare a bazei impozabile;
- **dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.[...]**

Raportul de inspecție fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

Se retine astfel ca, in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala pot emite trei categorii de acte administrativ fiscale si anume:

-decizii de impunere care preprezinta titluri de creanta fiscala, pentru stabilirea diferentelor in plus sau in minus, dupa caz, fata de creantele fiscale existente la momentul inceperii inspectiei fiscale;

-dispozitii de masuri pentru masurile stabilite ce nu se concretizeaza in obligatii fiscale datorate bugetului general consolidat ;

-decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci cand in urma inspectiei fiscale nu se determina nicio diferenta fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.

Fata de cadrul normativ mai sus citat se retine ca obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlu de creanta sau actul admimistrativ fiscal atacat.

In cauza in speta, masura de diminuarea a pierderii fiscale pe perioada 2011-2014 nu a fost stabilita printr-o Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, care potrivit legii reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

Conform art.41 din O.G.nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

“actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

In consecinta, raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal in sensul art.41 din Codul fiscal, ci numai o forma procedurala prealabila intocmita de organele de inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca ,in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor si venituri impozabile nedecarate, care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2014, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a emite dispoziția privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care sa dispuna masura de diminuarea a pierderii fiscale pe perioada 2011-2014, si care reprezinta actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat deoarece acesta creeaza o situatie juridica noua in sensul diminuarii pierderii fiscale stabilita de societatea contestatoare.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii deciziei de impunere, dispozitiei de masuri, deciziei de nemodificare a bazei de impunere.Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organelor de inspectie fiscala , care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata decat prin cuprinderea acestora in decizie de impunere si dispozitie de masuri.

Prin raspunsul dat la mesajul electronic al organului de solutionare a

contestatiei(anexat la dosarul contestatiei) , organul de inspectie fiscala precizeaza ca **nu a fost intocmit actul administrativ fiscal, in speta dispozitie de masuri prin care sa se dispuna diminuarea pierderii fiscale**, pe perioada 2011-2014.

Potrivit prevederilor art.213 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

La pct.5.4 din Ordinul nr.2906 din 2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede ca:

“Raportul de inspectie fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Din prevederile legale citate se retine ca organul de solutionare a contestatiei, in solutionarea contestatiei este tinut de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea precum si de documentele existente la dosarul contestatiei, acesta nu isi poate depasi limitele, deoarece obligatia sa este de a se pronunta numai cu privire la obiectul stabilit prin contestatie, in speta constatările din Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca solutionarea contestatiei se face in limita sesizarii iar la pct.5 al art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica ca *”Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”* se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la obiectul contestatiei si nu poate proceda la analiza pe fond a cauzei deoarece Raportul de inspectie fiscala nu este act administrativ fiscal ce poate face obiectul contestatiei aflate in competenta de solutionare a organelor specializate stabilite la art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

In conditiile in care in cauza in speta nu a fost emis un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie de masuri prin care organele de inspectie fiscala sa dispuna diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2014 asa cum s-a constatat prin Raportul de inspectie fiscala prin care SC X sa fie lezata in drepturile sale iar contestatia a fost formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala si priveste cheltuielile care partial au fost stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala prin actul contestat, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta pe fond cu privire la aceste cheltuieli respinse la deductibilitate prin acest act care nu constituie titlu de creanta respectiv aferente altei perioade fiscale neverificata, dupa cum am aratat mai sus.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.209 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

In conformitate cu prevederile pct.5.3 din Ordinul presedintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlu de creanta sau masura de diminuare a pierderii stabilita prin dispozitia de masuri.

In situatia in care se contesta un alt act, care imbraca caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii si nu intra in categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent in solutionarea contestatiei formulata impotriva acestuia, insusi organul fiscal care l-a emis.

In consecinta, capatul de cerere din contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile, care partial au fost stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala prin actul contestat si **pentru care nu a fost emis un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie de masuri prin care organele de inspectie fiscala sa dispuna diminuarea pierderii fiscale pe perioada 2011-2014**, se va inainta spre solutionare A.J.F.P.-Inspectie Fiscala in conformitate cu prevederile pct.9.9 din Ordinul presedintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“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 înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia, acest fapt urmând a fi prevăzut și în dispozitivul deciziei de soluționare.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la

D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie nr cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

3.Constatarea necompetentei materiale a D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii in solutionarea contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Raportului de inspectie cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal aferente perioadei de 2011-2014, organul competent in solutionarea acestui capat de cerere fiind organul fiscal emitent, in speta A.J.F.P..

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.