

DECIZIE nr. 4302/604/30.12.2015

privind contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la D.G.R.F.P
Timișoara sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. A- SLP, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr., a procedat la soluționarea contestației depuse de

S.C. X S.R.L.
CUI RO-...
cu sediul în ... , jud. Mureș

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Mureș sub nr., la A.N.A.F sub nr. - D.G.S.C. - A- SLP și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr., a cărei competență de soluționare a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3333/2011.

S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MS nr. ... și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ... , solicitând anularea parțială a acestora.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ... încheiat de către organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) *Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

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

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

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

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„ În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

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

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ... , contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MS nr. ... emisă de către organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de ... lei și reprezintă:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi
- ... lei – penalități de întârziere
- ... lei – TVA;
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi
- ... lei – penalități de întârziere

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, ... SPRL societate profesională de avocați cu răspundere limitată, la dosarul cauzei existând împuternicirea avocațială Seria, în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MS nr. ... , solicitând anularea parțială a acesteia.

Contestația formulată de petentă prin SPRL ... , a fost structurată pe trei părți distincte și anume:

- Motive de nelegalitate de ordin procedural
- Motive de nelegalitate de ordin substanțial cu privire la impozitul pe profit
- Motive de nelegalitate de ordin substanțial cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

1. Motive de nelegalitate de ordin procedural

1.1 Referitor la *nelegalitatea întregii activități de inspecție fiscală din perspectiva neregularităților privitoare la avizele de inspecție fiscală*, petenta, ulterior comentariilor preliminare, indică dispozițiile legale care în opinia sa au fost ignorate de către organele de inspecție fiscală, arătând normele legale aplicabile în cauză.

Astfel, arată că avizul de inspecție 1 a fost emis în data de 04.09.2014 și prevedea că începând cu data de 22.09.2014, Societatea va face obiectul unei inspecții fiscale referitoare la:

- impozitul pe profit în perioada 01.01.2011 - 30.06.2014
- TVA pe perioada 01.01.2011 - 31.07.2014

Subliniază însă că Avizul de inspecție 1 nu apare a fi înregistrat în Registrul Unic de Control deținut de Societate, neexistând nicio referire la acesta.

Avizul de inspecție 2 la care se face referire în RIF a fost emis în data de 06.03.2014 și prevedea că începând cu data de 09.03.2015, Societatea va face obiectul unei inspecții fiscale referitoare la:

- Impozit pe profit în perioada 01.01.2007 - 31.12.2010.

Deși acest aviz a fost emis ulterior începerii inspecției fiscale (ulterior datei de 19.01.2015), și se creează aparența că acest act reprezintă o extindere a inspecției fiscale, însă nu se face nicio referire la acest caracter al Avizului de inspecție 2 și nici la motivele care ar fi dus la necesitatea unei astfel de extinderi.

În ceea ce privește Avizele de inspecție 3 și 4 ambele au fost emise în aceeași zi (14.05.2015) și au numere de emisie consecutive. Prin aceste avize Societatea este anunțată că începând cu data de 14.05.2015 aceasta va face obiectul unei inspecții fiscale vizând:

- prin Avizul de inspecție 3:
 - TVA pentru perioada 01.08.2014 - 31.12.2014
 - Impozit pe profit pentru perioada 01.07.2014 - 31.12.2014
- prin Avizul de inspecție 4:
 - TVA pentru perioada 01.12.2009 - 31.12.2010.

Cum și aceste două avize de inspecție sunt emise după data începerii inspecției fiscale, concluzionează că acestea se doresc a reprezenta extinderi ale inspecției fiscale.

Cu totul contrar celor menționate mai sus este însă înregistrarea din Registrul Unic de Control (extras din RUC – atașat în Anexa nr. 2), care nu indică niciun număr al avizului de inspecție ce stă la baza activității de control și, mai mult conține modificări evidente în RUC la punctul 11, în sensul „alterării” mențiunii privind perioada ce urma a fi supusă verificării echipei de inspecție fiscală.

Mai exact deși perioadele inițiale care se poate observa că erau înscrise în RUC se modifică astfel:

- Referitor la verificarea TVA - perioada inițială de 01.12.2011-31.12.2014 a fost modificată de către echipa de inspecție, aceasta devenind 01.12.2009.

Indică dispoziții legale incidente ignorate de organul fiscal: art. 98 alin. 1 și alin. 3, art. 101 alin. 1 și alin. 3, art. 102 alin. 1, alin. 2, alin. 3, alin. 6, alin. 6 din Codul de procedură fiscală, art. 3 alin. 1, alin. 2, alin.3, alin. 4 și art. 9 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control, arătând că din cuprinsul dispozițiilor legale citate și al descrierii situației de fapt, rezultă o serie de grave încălcări ale dispozițiilor legale comise de către echipa de inspecție fiscală, astfel:

(i) în primul rând, întreaga activitate de inspecție fiscală se fundamentează pe respectarea unor principii fundamentale, unul dintre acestea fiind reprezentat de legalitatea desfășurării activității de inspecție fiscală.

În cazul de față atrage atenția asupra faptului că în RUC nu este evidențiat niciun act în temeiul căruia inspecția fiscală a fost pornită și efectuată, generând astfel posibilitatea organului de control de a modifica atât perioada, cât și taxele controlate, după bunul plac.

Acest comportament al echipei de inspecție fiscală dă naștere astfel unei încălcări flagrante a dispozițiilor legale anterior menționate, cât și a principiului legalității activității de inspecție fiscală, lipsind o echivalență între actul indicat de către echipa de inspecție fiscală în RIF și consemnarea efectivă din RUC.

(ii) în al doilea rând, în ceea ce privește intervalul de timp între momentul comunicării avizului de inspecție fiscală și data la care inspecția fiscală începe efectiv - trebuie să existe un termen de 15 zile.

După cum a arătat și partea introductivă a prezentei secțiuni, societății i-au fost comunicate o serie de avize de inspecție, niciunul dintre acestea putând fi considerat ca îndeplinind dispoziția legală anterior citată.

Astfel, dacă inspecția fiscală ar fi fost demarată în temeiul Avizului de inspecție nr. 1, având în vedere că societatea urma a fi supusă controlului în 22.09.2014 - ceea ce nu s-a întâmplat, societatea urma a fi încunoștințată de noua dată a inspecției. În continuare, precizează că toate celelalte 3 avize de inspecție au fost comunicate societății ulterior începerii efective a activității inspectorilor fiscali - motiv pentru care nici acestea nu pot fi considerate ca respectând normele legale.

În consecință, societatea a fost lipsită de garanția termenului de 15 zile, edictat de către legiuitor tocmai în vederea conferirii acestuia a posibilității de se pregăti în mod adecvat pentru verificarea la care urmează a fi supus.

(iii) în al treilea rând, petenta subliniază o altă încălcare a legii de către echipa de inspecție fiscală, de natură a afecta legalitatea întregii activități de inspecție fiscală - „intervențiile” asupra mențiunilor din RUC deținut de societate.

Cuprinsul înscrierii din Registrul Unic de Control este detaliată de către textele legale evocate, unele dintre elementele esențiale ce acesta trebuie să le conțină fiind reprezentat de către actul în baza căruia se realizează verificarea (în cazul de față avizul de inspecție fiscală), a limitelor obiectului verificărilor (în cazul de față perioadele fiscale verificate și obligațiile fiscale avute în vedere), cât și a perioadei efective asupra căreia s-a efectuat verificarea.

Or față de aceste dispoziții imperative, se poate observa, în opinia petentei, o intervenție asupra consemnărilor din RUC, perioada ce urma a fi verificată de către echipa de inspecție fiscală cu privire la TVA fiind modificată prin alterarea

datei de începere, aceasta fiind extinsă în mod cu totul abuziv pentru doi ani suplimentari.

Mai mult decât atât, este modificată tot prin alterarea datei de începere - coloana din RUC privind perioada verificată - aceasta fiind modificată cu pixul în mod flagrant, astfel încât anul 2011 (consemnat inițial) s-a transformat în 2009.

Prin această intervenție a semnatarului RUC, din partea echipei de inspecție fiscală se încearcă de către aceștia legitimarea unei extinderi nelegale a inspecției fiscale. În ciuda acestor „demersuri” ale organelor de verificare, acestea „omit” să își armonizeze modificarea cu data de începere a perioadei fiscale avute în vedere cu ocazia inspecției fiscale cu privire la impozitul pe profit, care deși viza perioada 01.01.2007 - 31.12.2014, în rubrica aferentă stabilirii perioadei efective verificate de către organul de inspecție fiscală se consemnează doar perioada 01.01.2009 -31.12.2014.

Pe lângă faptul că aceste acțiuni asupra RUC ale echipei de inspecție fiscală sunt cel puțin de natură a trezi suspiciuni privind comiterea unei eventuale infracțiuni, petenta concluzionează că orice constatare fiscală ce vizează anumite obligații fiscale anterioare perioadei de 01.01.2009 și care se regăsesc în RIF trebuie să fie considerate nule, referindu-se la un interval ce nu a fost avut în vedere de către echipa de inspecție fiscală, după cum chiar aceștia „afirmă”, prin înscrierile din RUC.

În încheierea analizei acestui subpunct atrage atenția asupra faptului că încălcarea dispozițiilor legale privitoare la înscrierile din Registrul Unic de Control de către organul de control constituie abatere disciplinară și se sancționează potrivit prevederilor Legii nr. 188/1999.

În concluzie, asupra acestui motiv procedural de nelegalitate a derulării întregii inspecții fiscale, petenta solicită a se avea în vedere numeroasele abateri de la normele legale imperative trasate de către legiuitor, de către echipa de inspecție fiscală, care au fost de natură a aduce grave prejudicii și care în cele din urmă din punctul său de vedere duc la lipsirea întregii inspecții fiscale de efecte, ducând în consecință și la anularea tuturor actelor încheiate în baza acestuia și anume Decizia de impunere și RIF.

1.2. Referitor la *prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anilor 2007-2009*, petenta arată că în ceea ce privește prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru perioada 2007 - 2009 de natura impozitului pe profit sunt relevante și de aplicabilitate directă dispozițiile art. 90, art. 91 coroborat cu art. 23, art. 98 din Codul de procedură fiscală.

Motivând aplicabilitatea dispozițiilor legale la speța de față, petenta arată următoarele:

(i) Constituirea bazei de impozitare a avut loc în cursul anilor 2007-2009 odată cu desfășurarea fiecărei tranzacții în parte și a încetat la data de 31

decembrie 2009, odată cu încheierea perioadei impozabile care din punct de vedere al impozitului pe profit este anul calendaristic.

Ceea ce critică petenta în prezenta secțiune din punct de vedere procedural reprezintă lipsa oricărui drept al organelor fiscale (ce au declanșat controlul societății în 19.01.2015) de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru perioada 2007 - 2009, ca urmare a intervenirii prescripției extinctive, având în vedere că baza impozabilă s-a constituit pe întreg parcursul intervalului evocat, iar inspecția fiscală a demarat la mai bine de 8 ani de la constituirea bazei impozabile.

În ciuda celor de mai sus echipa de inspecție stabilește în mod ERONAT începutul prescripției în funcție de momentul în care ar fi trebuit să se emită un act asimilat actului administrativ fiscal (declarația privind impozitul pe profit) și nu, așa cum este CORECT, în funcție de momentul stabilit de dispozițiile legale anterior menționate de petentă.

În cazul impozitului pe profit, în conformitate cu dispozițiile art. 19 din Codul Fiscal, faptul generator care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentat de totalitatea tranzacțiilor generatoare de venituri în perioada de raportare, care în cazul impozitului pe profit este anul calendaristic. Ca atare constituirea bazei de impunere are loc în intervalul 1 ianuarie - 31 decembrie al fiecărui an.

Astfel ținând cont de argumentația de mai sus petenta consideră că echipa de inspecție fiscală nu mai era îndreptățită să stabilească impozit pe profit suplimentar pentru perioada 2007 - 2009, atâta timp cât termenul de prescripție pentru această operațiune a început să curgă de la data de 01.01.2010 (anul următor constituirii bazei de impozitare care s-a încheiat în ceea ce privește anul 2009 la 31 decembrie 2009) și s-a împlinit la data de 31.12.2014 (la împlinirea legală a celor cinci ani în care se putea realiza acest lucru), iar echipa de inspecție fiscală a demarat inspecția fiscală ce a dus la întocmirea prezentului RIF abia în data de 19.01.2015 (la aproximativ 20 de zile după expirarea termenului de prescripție).

De altfel, corelarea datei de începere a termenului de prescripție de momentul depunerii declarației fiscale poate duce, în opinia petentei, la consecința absurdă a imprescriptibilității dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare, dacă momentul curgerii termenului de prescripție ar fi legat de data la care contribuabilul depune declarația fiscală cu privire la o anumită taxă. Astfel dacă petenta nu ar fi depus niciodată declarația fiscală corespunzătoare ar însemna că termenul de prescripție nu ar începe să curgă niciodată, situație ce nu a fost avută în vedere, în mod evident, de legiuitor prin ipoteza art. 93 din Codul de procedură fiscală.

Concluzionând, petenta arată că momentul constituirii bazei de impunere nu poate fi decât anterior declarării acesteia, constituirea acesteia nedepinzând de acțiunea de declarare ci de operațiunile economice efectuate de contribuabil.

În susținerea celor de mai sus s-a pronunțat inclusiv Înalta Curte de Casație și Justiție prin jurisprudența sa recentă care clarifică problematica în ceea ce privește momentul de la care se naște dreptului organului fiscal de a analiza corectitudinea, acuratețea îndeplinirii obligațiilor fiscale și respectiv momentul la care acest termen se împlinește și în consecință se stinge acest drept, petenta indicând în mod punctual în cuprinsul contestației formulate jurisprudența la care face referire.

(ii) Cu privire la pretinsa redeschidere a rezervei verificării ulterioare de către societate a perioadei fiscale aferente anului 2007 prin depunerea declarației rectificative pentru impozitul pe profit în data de 15.04.2009, arată următoarele:

a) în primul rând, redeschiderea unei perioade fiscale nu dă naștere posibilității organului fiscal la efectuarea unei re-analize a întregii perioade fiscale începând cu anul fiscal la care se referă o declarație rectificativă (pentru care într-adevăr se redeschide rezerva verificării ulterioare) și până la data efectuării inspecției fiscale, ci strict pentru anul care se „corectează” .

O asemenea întorsătură ar da naștere unei anomalii juridice, prin care ar fi lipsită de orice finalitate instituția prescripției extinctive. De asemenea orice contribuabil ar fi total descurajat din demersul său de a rectifica o eventuală declarație fiscală eronată, prin care acesta ar încerca să rectifice o înregistrare greșită anterioară, deși se dorește inclusiv apărarea intereselor bugetului consolidat al statului, fiindcă în acest mod contribuabilul s-ar vedea expus unei potențiale verificări tendențioase și anevoioase din partea organelor fiscale.

Astfel, petenta chiar dacă acceptă faptul că prin depunerea declarației fiscale rectificative pentru impozitul pe profit pe anul 2007 în cursul anului 2009 s-a redeschis rezerva verificării ulterioare, această „redeschidere” NU se referă decât la anul 2007 și nu poate fi extinsă la 2008 și la 2009.

b) în al doilea rând, trebuie observat și faptul că deși perioada fiscală aferentă anului 2007 s-a redeschis o dată cu depunerea declarației rectificative în data de 15.04.2009, această perioadă este afectată de termenul de prescripție care a început să curgă de la data de 01.01.2010 și care s-a împlinit în data de 31.12.2014.

În consecință, având în vedere că prezenta inspecție fiscală a început în data de 19.01.2015, se poate observa că termenul de cinci ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilului era deja împlinit în ceea ce privește perioada fiscală a anului 2007, redeschisă în cursul anului 2009.

Pentru toate argumentele prezentate în cadrul prezentei secțiuni, petenta solicită „să observați faptul că pentru perioada fiscală 2007 -2009, obligațiile fiscale pe care echipa de inspecție fiscală le-a verificat erau prescrise și aceasta nu mai avea posibilitatea stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată”.

1.3. Referitor la *depășirea nelegală a perioadei verificate cu ocazia efectuării inspecției fiscale*, petenta arată dispozițiile legale incidente ignorate de

organul fiscal art. 98, art. 101 și art. 102 Cod procedură fiscală, indicând aplicabilitatea dispozițiilor legale la speța de față, respectiv că potrivit dispozițiilor art. 101 alin. 1 Cod procedură fiscală - „înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală”, iar potrivit art. 102 alin. 1 Cod procedură fiscală - „Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale [...]”. În același timp, conform alin.3 al art. 101 Cod procedură fiscală - „Avizul de inspecție cuprinde: a) temeiul juridic al inspecției fiscale; b) data de începere a inspecției fiscale; c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale; d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

În ceea ce privește perioada supusă inspecției fiscale, art. 98 alin. 3 teza I Cod procedură fiscală prevede ca regulă generală aplicabilă tuturor categoriilor de contribuabili, cu excepția marilor contribuabili, că „[...] *inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale*”.

În consecință, sigura concluzie validă ce se poate desprinde din textul legal citat mai sus este aceea că atunci și numai atunci când organul de inspecție fiscală constată, în cursul verificărilor efectuate asupra contribuabilului, că acesta se regăsește într-una din ipotezele exclusiv delimitate de art. 98 alin. 3 Cod procedură fiscală, acestuia îi va permis să dispună extinderea inspecției fiscale pentru toată perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Petenta precizează că această concluzie este îmbrățișată și de către Curtea Constituțională.

Așadar, rezultă fără îndoială, în opinia petentei, că extinderea inspecției fiscale asupra contribuabilului nu poate avea loc fără emiterea unei hotărâri/decizii/dispoziții în acest sens de către organul de inspecție, act administrativ fiscal ce trebuie să conțină motivarea clară și precisă a autorității cu privire la rațiunea care a determinat-o să procedeze la luarea unei asemenea măsuri asupra contribuabilului!

Or, în prezenta speță, societății nu numai că nu i-au fost comunicate „deciziile” organului fiscal cu privire la extinderea perioadei verificate, ci pur și simplu i-au fost transmise un Avizele de inspecție - cuprinzând aceleași informații precum cele înscrise în „Avizul inițial” – „mai degrabă aceleași informații precum cele înscrise în RUC - Avizul inițial lipsind din punctul nostru de vedere, cu excepția perioadelor verificate, care au suferit diverse modificări”.

În consecință, prin comunicarea unor acte de extindere a inspecției fiscale lipsite de orice motivare în acest sens, organele de inspecție fiscală au procedat în mod nelegal și cu ignorarea flagrantă a dispozițiilor legale relevante pe care le-am evidențiat în paragrafele anterioare, la extinderea inspecției fiscale asupra

societății, prin adăugarea unor perioade ce exced celei de trei ani, singura care ar fi fost îndreptățiți să o verifice.

În aceste condiții, consideră că extinderea inspecției fiscale asupra societății este nelegală, fiind dispusă în mod arbitrar și lipsit de orice temei de către organele de inspecție fiscală, aceasta atrăgând cu necesitate sancțiunea nulității prevăzută la art. 175 Cod procedură civilă raportat la art. 2 alin. 3 din Codul de procedură fiscală.

1.4. Referitor la *grava vătămare a dreptului la apărare al societății*, petenta arată că aceasta este demonstrată în opinia sa prin aceea că societatea a fost înștiințată cu privire la invitația la discuția finală de către organele fiscale printr-o adresă emisă în data de 21.05.2015 ce stabilea ca discuția finală să aibă loc în data de 25.05.2015.

Până la data desfășurării efective a discuției finale dintre contribuabil și organele fiscale, acestea nu au comunicat societății nici un fel de proiect al Raportului de inspecție fiscală. Nici cu ocazia desfășurării discuției finale, echipa de inspecție fiscală nu furnizat reprezentanților societății proiectul Raportului de inspecție fiscală.

Societatea a solicitat în mod expres comunicarea acestui document în vedere pregătirii punctului său de vedere raportat la constatările organelor fiscale, dar această solicitare i-a fost respinsă, argumentându-se faptul că nu există o obligație de furnizare a acestui document, obligația legală impusă de textul legal în sarcina organelor fiscale fiind îndeplinită prin simpla „prezentare” a proiectului de Raport de inspecție fiscală.

Petenta indică dispozițiile legale incidente ignorate de organul fiscal art. 13, art. 9, art. 107 din Codul de procedură fiscală, arătând că acestea sunt aplicabile la speța de față.

Din practica organelor fiscale, petenta concluzionează că modul uzual de îndeplinire a condițiilor legale invocate se realizează prin punerea la dispoziție efectivă a proiectului de inspecție fiscală, prin remiterea acestuia în suport hârtie sau electronic. „De altfel, această conduită este cea corectă cu atât mai mult cu cât amploarea acestui tip de documente necesită o analizare amănunțită și de durată”.

În absența conferirii acestei posibilități contribuabilului, nu doar că se încalcă dreptul la apărare și dreptul de a fi ascultat (ambele evocate mai sus), dar mai mult, transformă însăși discuția finală într-o formalitate inutilă, lipsită orice substanță, dat fiind faptul că raportul de forțe dintre cele două părți (organul fiscal pe de-o parte și contribuabilul pe de altă parte) va fi unul radical dezechilibrat, în care contribuabilul va fi lipsit de posibilitatea cunoașterii informațiilor pe marginea cărora urmează se poarte discuția finală înainte de emiterea actului de impunere.

Cum orice încălcare atât de gravă a garanției dreptului la apărare, cât și cel la ascultare a contribuabilului, nu mai poate fi acoperită, indiferent de orice

variantă propusă de către organul care a săvârșit-o, petenta consideră cu tărie că singura consecință căreia trebuie să i se dea efect în acest caz este anularea întregii inspecții fiscale și totodată și actelor încheiate în mod nelegal de către organul de inspecție fiscală (Decizia de impunere și RIF).

1.5. Referitor la *depășirea perioadei legale pentru desfășurarea inspecției fiscale*, petenta susține că aceasta este demonstrată, având în vedere perioadele evidențiate în cuprinsul contestației din care se poate observa că perioada totală a inspecției fiscale este de 4 luni și șase zile, din care o perioadă de o lună și zile aceasta a fost suspendată.

Durata legală în care se desfășoară activitatea de inspecție fiscală în cazul societății este de maximum 3 luni.

Petenta indică dispozițiile legale incidente: art. 2 din OPANAF nr. 467/2013 și art. 104 Cod procedură fiscală, arătând că deși nu contestă în principiu dispunerea ori oportunitatea intervenirii acestei suspendări, dorește să aducă în discuție, finalitatea acesteia. Astfel scopul urmărit prin redactarea textelor legale menționate mai sus este unul care vizează o finalitate eminentă practică, fiindcă în mod contrar a edicta un text de lege (Ordinul nr. 467/2013) care nu este de natură a duce la atingerea scopului actului în sprijinul căruia vine (Codul de procedură fiscală - desfășurarea activității de inspecție fiscală) ar duce la o formalitate birocratică inutilă și nocivă atât pentru contribuabil cât și pentru organele fiscale.

Or, în speța de față, din analiza RIF și a Deciziei de impunere, ajunge la concluzia că această suspendare nu au fost de natură a ajuta la soluționarea activității de inspecție fiscală, dat fiind faptul că întreaga procedură de verificare a societății și în cele din urmă a emiterii RIF și a Deciziei de impunere s-a fundamentat exclusiv pe documente pe care organul fiscal le avea deja la dispoziție.

Prin intervenirea suspendării nu s-a atins nicio finalitate practică, astfel cum am arătat că impune norma legală, singurul efect produs de intervenirea acestora fiind o tergiversare inutilă cu aproximativ o lună și zece zile a duratei inspecției fiscale.

Astfel petenta arată că este de necontestat că termenul de 3 luni de zile a fost depășit cu cel puțin o lună. Prin această depășire, organul fiscal a prelungit perioada în care a supus societatea unui tratament de natură a perturba normala desfășurare a activității acesteia, fiindu-i în permanență solicitate documente și informații suplimentare, creându-se și accentuându-se astfel o stare de incertitudine cu privire la situația financiar-contabilă proprie și nu în ultimul rând generând o lipsă de predictibilitate în ceea ce privește așteptările fiscale pe care Societatea le are și a planificării activității de business ulterioare.

În concluzie, dobânzile de întârziere și penalitățile calculate după depășirea termenului legal de 3 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală au la bază culpa exclusivă a organului de inspecție care în mod nelegal a dispus

suspendarea inspecției fiscale cu prelungirea nelegală a acesteia peste termenul legal de 3 luni.

Pe cale de consecință, petenta consideră că se impune anularea dobânzilor de întârziere și penalităților calculate după depășirea termenului legal de 3 luni ca fiind calculate în afara termenului maxim legal de 3 luni în care se poate desfășura inspecția fiscală - încălcare care contravine atât legislației naționale cât și dispozițiilor comunitare aplicabile.

2. Motive de nelegalitate de ordin substanțial cu privire la impozitul pe profit

Petenta nu este de acord cu stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în cuantum de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, precum nici cu obligațiile fiscale accesorii aferente pentru care prezintă în continuare atât poziția exprimată de reprezentanții organelor fiscale (cuprinsă în RIF) cât și punctul de vedere al societății, bazat pe legislația fiscală aplicabilă.

2.1. Referitor la *cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar*, petenta arată următoarele:

A. Cheltuieli cu diferențele de curs valutar aferente dobânzilor

Societatea nu este de acord cu concluziile autorităților fiscale în ceea ce privește cheltuielile cu diferențe de curs valutar aferente dobânzilor înregistrate în perioada 2007 - 2014, în cuantum de lei reprezentanții autorităților fiscale au considerat că acestea „se asimilează cheltuielilor cu dobânzile, reprezentând în fapt o ajustare a acestora în funcție de cursul valutar, ele fiind aferente aceluiași capital împrumutat” (a se vedea pag. 12 din RIF), având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

- Nici prevederile art. 23 din Codul Fiscal, nici normele aferente aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare („Norme”) nu reglementează în mod expres că deductibilitatea pierderii nete sau a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar aferente dobânzilor pentru împrumuturile pe termen lung acordate de către entități, altele decât instituțiile de credit, este condiționată de nivelul gradului de îndatorare al Societății.

- Prin urmare, consideră că în ceea ce privește deductibilitatea pierderii nete sau a cheltuielilor din/cu diferențele de curs aferente dobânzilor, limitarea deductibilității conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Codul fiscal nu este aplicabilă, aceasta fiind aplicabilă strict cheltuielii cu dobânda și pierderii nete din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

- În plus, precizează că nu este de acord cu întregul retarea conform căreia se „asimilează cheltuielilor cu dobânzile” diferențele de curs valutar a dobânzilor întrucât și din punct de vedere contabil aceste cheltuieli au în fapt o altă

natură fiind înregistrate într-un cont distinct de cel în care se înregistrează cheltuiala cu dobânda.

Totodată, având în vedere că nu există o regulă specifică care să reglementeze condițiile ce trebuie îndeplinite de cheltuielile cu diferențele de curs aferente dobânzilor pentru a putea fi considerate deductibile, considerăm că singura cerință ce trebuie îndeplinită pentru a trata aceste cheltuieli ca deductibile este cea prevăzută la art. 21 alin. (1) din Codul fiscal cu privire la efectuarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile, îndeplinită în cazul acestor cheltuieli.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră eronată și nejustificată decizia autorităților fiscale de a refuza deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu diferențele de curs aferente dobânzilor în cuantum de lei și solicită anularea acesteia și implicit a obligațiilor accesorii aferente.

B. Cheltuieli cu dobânda și diferențe de curs valutar aferente împrumutului acordat de F

Petenta nu este de acord cu concluzia autorităților fiscale, având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

- Prevederile art. 23 alin. (4) potrivit cărora „dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol” sunt relevante în cazul de față.

- Autoritățile fiscale și-au bazat concluzia pe o interpretare eronată și restrictivă a legii, considerând că întrucât art. 23 alin. (4) din Codul Fiscal nu specifică în mod expres că este aplicabil și pentru instituții financiare nebancare (IFN, în cele ce urmează) străine, cum specifică în cazul instituțiilor de credit, implicit acest articol se aplică doar în cazul IFN române. Totuși, subliniază faptul că pe de altă parte art. 23 și Normele aferente, de asemenea, nu reglementează expres că prevederea potrivit căreia „*dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la [...] instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii [...] nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol*” nu este aplicabilă în cazul IFN străine sau persoanelor juridice care acordă credite potrivit altei legii decât legea românească.

Prin urmare, consideră interpretarea autorităților fiscale potrivit căreia articolul din lege ar fi aplicabil doar IFN române întrucât „menționează doar sintagma instituție financiară nebancară, fără a mai preciza dacă se referă și la cele străine” eronată din punct de vedere tehnic.

Mai mult, arată că o astfel de întorsătură are un caracter abuziv și discriminatoriu, contrar principiilor generale de funcționare a Uniunii Europene (UE, în cele ce urmează). Astfel, art. 18 din Tratatul privind funcționarea UE (în continuare TFUE) interzice orice discriminare între naționaliile statelor membre: „în domeniul de aplicare a tratatelor și fără a aduce atingere dispozițiilor speciale pe care le prevede, se interzice orice discriminare exercitată pe motiv de cetățenie sau naționalitate. Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura legislativă ordinară, pot adopta orice norme în vederea interzicerii acestor discriminări.”

Totodată, potrivit art. 49 al TFUE „sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. [...] Libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților în înțelesul articolului 54 al doilea paragraf, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire [...]”. În sensul principiului enunțat în acest articol, a fost pronunțată și decizia Curții Europene de Justiție („CEJ”) în cazurile C-524/04 „Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation împotriva Commissioners of Inland Revenue” și C-324/00 „Lankhorst-Hohorst”. Astfel, CEJ a stabilit că printr-un eventual refuz al deductibilității dobânzii aferente împrumuturilor primite de la o instituție financiară nebancaară nerezidentă provenind dintr-un stat membru al UE, în condițiile în care pentru împrumuturile acordate de către instituțiile financiare nebancaare rezidente se poate beneficia de această deductibilitate, se restricționează dreptul la stabilire, deoarece o entitate rezidentă într-un alt stat membru ar putea ezita, din cauza unei asemenea prevederi, să stabilească o entitate afiliată în țara respectivă pe care să o finanțeze prin împrumuturi.

În plus, o clauză menită a combate tratamentul discriminatoriu este prevăzută și în Convențiile pentru evitarea dublei impunerii. Astfel, art. 26 alin. (3) al Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital (atașat în Anexa nr. 6) prevede că „[...] dobânzile, redevențele și alte plăți făcute de o întreprindere a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant se vor deduce, în scopul determinării profiturilor impozabile ale unei asemenea întreprinderi, în aceleași condiții ca și cum ar fi fost plătite unui rezident al primului stat menționat. în mod similar, orice datorii ale unei întreprinderi a unui stat contractant față de un rezident al celuilalt stat contractant vor fi deductibile, în vederea determinării capitalului impozabil al acestei întreprinderi, în aceleași condiții ca și când ar fi fost contractate față de un rezident al primului stat menționat.”

Mai mult, conform art. 23, alin. (4) din Codul Fiscal, limitarea în funcție de rata dobânzii și de gradul de îndatorare al companiei, în ceea ce privește deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânda și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferentă împrumuturilor pe termen

lung nu se aplică în cazul împrumuturilor obținute de la instituții financiare nebancare, precum nici în cazul celor obținute de la persoane juridice care acordă credite potrivit legii.

Astfel, petenta arată că în prezent nu există prevederi în legislația română care să menționeze criteriile în baza cărora o societate nerezidentă ar putea fi considerată o instituție financiară nebancară sau o persoană juridică care acordă credite potrivit legii. De asemenea, suntem de părere că în vederea stabilirii statutului de instituție financiară nebancară/persoană juridică care acordă credite potrivit legii, trebuie avută în vedere legislația aplicabilă în țara de rezidență a respectivei persoane juridice. Prin urmare, în măsura în care autoritățile relevante din respectiva țară (de ex. Banca Națională) emit un document care atestă acest statut și în absența altor mențiuni în legislația din România, cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor de la o astfel de entitate sunt integral deductibile, în conformitate cu prevederile art. 23 alin (4).

Astfel în conformitate cu legislația specifică din Olanda ("Actul privind supravegherea financiară", Capitolul 1.1, Partea 1.1.1, Secțiunea 1.1), F este o "instituție financiară", și anume, o entitate, al cărei obiect de activitate principal este reprezentat de una sau mai multe din activitățile prevăzute la punctele 2-12 din „Anexa 1 a Directivei 2013/36/UE cu privire la accesul la activitatea instituțiilor de credit și supravegherea prudențială a instituțiilor de credit și a firmelor de investiție”. În acest sens, activitățile prevăzute în Anexa 1 a Directivei 2013/36/UE pe care o instituție financiară le prestează includ, printre altele, acordarea de împrumuturi, leasing financiar, servicii de plată, emiterea și administrarea de mijloace de plată etc.

În plus față de cele de mai sus, petenta arată faptul că legislația olandeză definește termenul "instituție financiară specială" (SFI). Astfel, conform instrucțiunilor emise de Banca Națională a Olandei (BNO), F este și o "instituție financiară specială" conform reglementărilor legislative în materie din Olanda. În acest sens, instituțiile financiare speciale din Olanda trebuie să notifice acest lucru către BNO și să se înregistreze ca atare (a se vedea în acest sens Anexa nr. 5 care atestă autorizarea F de către BNO).

Astfel, având în vedere că F este înființată în baza legislației olandeze fiind considerată o instituție financiară conform respectivei legislații și fiind, de asemenea, înregistrată ca SFI conform legislației din Olanda, consideră că împrumuturile obținute de către petentă de la F se califică drept împrumuturi obținute de la persoane juridice care acordă credite potrivit legii - în acest caz potrivit legii olandeze - astfel cum este prevăzut la art. 23, alin. (4) din Codul Fiscal. Prin urmare, chiar dacă F nu s-ar încadra în categoria IFN, după cum susțin autoritățile fiscale, consideră că prevederile art. 23 trebuie aplicate în cazul împrumuturilor de la această entitate, acestea calificându-se de fapt ca împrumuturi obținute de la persoane juridice care acordă credite potrivit legii. În caz contrar, pe lângă încălcarea prevederilor legislației române, arată că se poate

observa o încălcare atât a principiilor europene precum și a tratatului de evitare a dublei impuneri dintre România și Olanda în ceea ce privește nediscriminarea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră abordarea autorităților de inspecție fiscală nefondată și eronată și prin contestație solicită anularea nedeductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente sumelor împrumutate de la F în cuantum de ... lei, conform art. 23, alin. (4), precum și obligațiile accesorii aferente.

C. Cheltuieli cu dobânda aferentă împrumutului acordat de ...

Petenta arată că în conformitate cu art. 23 alin. (5) în cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută.

Acest nivel al ratei dobânzii se actualizează prin hotărâre a Guvernului. Astfel, dorim să precizăm că pentru anul 2009 nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută a fost de 8%.

Pct. 59 din Norme prevede că: *„în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.”* Astfel, este clar că doar cheltuielile cu dobânzile care depășesc nivelul de deductibilitate (pentru anul 2009, 8%) sunt permanent nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cele care se încadrează în acest prag fiind, în fapt, cele care pot fi reportate în perioade următoare, până la deductibilitatea lor integrală.

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, consideră concluzia reprezentanților autorităților fiscale potrivit căreia „s-a procedat la recalcularea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar nedeductibile” incompletă și incorectă din punct de vedere tehnic, cu atât mai mult cu cât nivelul ratei dobânzii pentru împrumutul acordat societății de către ... a fost de 7%.

Este de părere că atât în cuprinsul RIF, cât și în Decizia de impunere autoritățile fiscale ar fi trebuit să precizeze clar că, cheltuielile cu dobânda aferentă împrumutului acordat de ... în cuantum de ... lei sunt temporar nedeductibile la calculul impozitului pe profit, putând fi reportate în perioadele următoare până la deductibilitatea lor integrală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră că, cheltuielile cu dobânzile aferente sumei împrumutate de la ... , în cuantum de ... lei sunt temporar nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art. 23 alin. (5) și Norme aferente și că acestea pot fi reportate în perioadele următoare până la deductibilitatea lor integrală.

2.2. Referitor la *cheltuielile cu amortizarea clădirii ...* , petenta arată următoarele:

Petenta nu este de acord cu concluziile reprezentanților autorităților fiscale care s-au bazat pe următoarele prevederi legale din Codul fiscal și Normele la Codul Fiscal:

- Art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal: *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile [...].”*

- Pct. 702 din Norme: *„Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.”*, având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

Mijlocul fix "Clădire ...", a fost construit de X pentru utilizarea acestuia în scopul realizării de venituri impozabile. Astfel, însăși reprezentanții autorităților fiscale menționează în RIF (a se vedea pag. 20 din RIF) că această clădire a fost specific construită de Societate în vederea închirierii către doi beneficiari. În plus, considerăm că Societatea nu poate fi sancționată pentru rezilierea contractului cu unul din acești beneficiari (prin negarea deductibilității cheltuielii cu amortizarea aferentă suprafeței rămasă vacantă ca urmare a rezilierii) cu atât mai mult cu cât această reziliere a fost la inițiativa beneficiarului și independent de voința Societății, care nu se poate face răspunzătoare pentru acest eveniment extern cu caracter inevitabil și imprevizibil. De asemenea, arată că în ciuda eforturilor Societății de a închiria partea rămasă neocupată ca urmare a rezilierii contractului, datorită circumstanțelor economice nefavorabile acest lucru nu a fost posibil până în anul 2015.

Totuși o parte din clădirea respectivă a fost închiriată imediat după punerea acesteia în funcțiune, începând cu data de 05.03.2009, dată de la care Societatea obține astfel venituri din închirierea respectivului imobil.

Mai mult, consideră că decizia autorităților fiscale de a împărți clădirea în funcție de suprafețele închiriate și implicit de a acorda drept de deducere a cheltuielii cu amortizarea în funcție de aceste suprafețe este nejustificată. Această clădire ar trebui văzută ca un întreg, construit cu un scop precis, acela de a obține venituri impozabile.

Astfel, în opinia petentei întX retarea autorităților fiscale potrivit căreia suprafața rămasă vacantă ca urmare a rezilierii contractului „nu a fost utilizată în perioada supusă inspecției fiscale în scopul obținerii de venituri impozabile, întrucât nu au fost înregistrate venituri din operațiuni din închiriere” pentru aceasta, prin urmare Societatea nu avea dreptul să înregistreze *„amortizare contabilă cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală în perioada*

respectivă, pentru întreaga suprafață" a mijlocului fix, are un caracter abuziv și fără temei legal.

În acest sens, atrage atenția asupra faptului că nici art. 24 din Codul Fiscal, nici Normele aferente, nu reglementează în mod expres că în cazul în care un mijloc fix nu este utilizat în întregime (ci doar parțial, ca în situația de față), amortizarea contabilă care se calculează și se deduce la calculul impozitului pe profit este doar cea aferentă părții utilizate din respectivul mijloc fix. Prin urmare, în cazul de față prevederea pct. 702 din Norme, invocată de reprezentanții autorităților fiscale, nu este aplicabilă, având în vedere că după cum a arătat mai sus mijlocul fix a fost utilizat (deși nu toată suprafața lui) în perioada aprilie 2009 - decembrie 2014, obținându-se un venit impozabil în legătură cu acesta.

Prin urmare, se poate conchide că Societatea, în fapt, prin închirierea unei părți din clădire, utilizează și obține venituri impozabile în legătură cu respectivul mijloc fix, care după cum a menționat ar trebui văzut ca un întreg, având astfel dreptul de a deduce cheltuielile cu amortizarea aferente întregii clădiri. Ca urmare, atât timp cât mijlocul fix generează venituri impozabile la Societate, aceasta nu poate fi penalizată din punct de vedere fiscal prin nededucerea unei părți din cheltuielile cu amortizarea din anumite circumstanțe economice care nu țin de voința Societății. Mai mult, deprecierea unei clădiri nu este neapărat legată de ocuparea acesteia, în sensul că datorită factorilor de mediu externi, deși neocupată, aceasta continuă să se deprecieze. În plus, nici reglementările Codului Fiscal și a Normelor aferente, nici reglementările contabile nu prevăd o procedură pentru punerea în conservare a unui mijloc fix utilizat parțial.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră eronată și nejustificată decizia autorităților fiscale de a nega parte din deductibilitatea cheltuielii cu amortizarea clădirii ... înregistrată în perioada 2009 - 2014, în valoare de 588.908 lei, și solicită anularea acesteia.

2.3. Referitor la *cheltuielile cu serviciile de management furnizate de A*, petenta arată următoarele:

Petenta arată că în perioada 2008 - 2014 Societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de management a centrului comercial și galeriilor de retail deținute, denumite „E”, servicii prestate de A conform contractului de gestiune imobiliară din data de 18.12.2008 (atașat în Anexa nr. 7), cheltuieli pe care, în principiu, Societatea le deduce la calculul impozitului pe profit.

După cum rezultă din cuprinsul RIF și din documentele prezentate în cadrul inspecției fiscale (a se vedea pag. 16 din RIF) A facturează X pentru aceste servicii o taxă de management, anuală, egală cu 4,5% din valoarea chiriei proiectată anuală, care ulterior se regularizează la nivelul venitului obținut din închirierea centrului comercial.

De asemenea, reiese din RIF, că în perioada de derulare a contractului încheiat cu A , Societatea are, de asemenea, încheiate contracte de administrare cu SC CSRL (C, în continuare) pentru perioada 01.08.2007 -31.12.2010 și respectiv SC B (B , în continuare) pentru perioada 01.01.2011 - prezent (încheiat după ce B a preluat activitatea și angajații C) (a se vedea pag. 18 din RIF).

Petenta prezintă în contestație punctul de vedere al autorităților fiscale, arătând că în ceea ce privește documentele justificative care susțin prestarea efectivă pentru serviciile în cauză, „datorită volumului considerabil de documente care trebuie pregătit, o să revenim cu acestea după înregistrarea contestației”.

Petenta arată că în argumentarea poziției lor, reprezentanții autorităților fiscale s-au bazat pe următoarele prevederi legale din Codul fiscal și Normele la Codul Fiscal: art. 21 alin. (4) din Codul Fiscal și pct. 48 din Norme.

Petenta nu este de acord cu concluziile autorităților fiscale, având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

În primul rând, potrivit secțiunii 6, Taxa de management, paragraf 2 a contractului de gestiune imobiliară din decembrie 2008, suma cuprinsă în factura emisă după încheierea acestuia (factura din decembrie 2008) constituie „*taxa de management datorată Managerului din 1 martie 2008 până la 31 decembrie 2008*” (în RIF autoritățile fiscale citează acest paragraf, dar menționează perioada ianuarie - decembrie 2008). De asemenea, în Secțiunea 7, *Termen*, a aceluiași contract, se menționează că „*dispozițiile prezentului Contract constituie o confirmare a acordului înformai între Părți început la 1 martie 2008, în ceea ce privește cooperarea legată de obligațiile și responsabilitățile prevăzute în prezentul Contract*” (a se vedea contractul din Anexa nr. 6). Astfel, deși contractul a fost semnat în decembrie 2008, el produce efecte pentru Societate și A începând cu martie 2008. Prin urmare, consideră că afirmația autorităților fiscale potrivit căreia „*pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2008 nu există un contract scris pentru prestarea serviciilor de management facturate, întrucât acesta nu poate fi aplicat retroactiv*” este nefondată și nu se poate reține ca argument.

În acest sens subliniază că inspectorii fiscali nu au invocat în contextul RIF niciun argument juridic conform căruia nu ar fi permisă încheierea unui contract comercial în sensul de *instrumentum* (mijloc probatoriu) care să consfințească acordul de voință al părților, conform art. 21 alin. (4) lit. m), pentru deducerea cheltuielilor cu serviciile este necesar să existe înțelegerea părților consfințită printr-un contract, dar nu este interzisă aplicarea lui de la data la care părțile au înțeles să aplice respectiva relație contractuală, dacă așa decid părțile. Or, părțile au consfințit și în scris faptul că înțelegerea contractuală era aplicabilă începând cu 1 martie 2008. De altfel, contractul în formă scrisă reprezintă o dezvoltare mai complexă a înțelegerii deja concretizată într-o formă scrisă din partea părților, în condițiile în care prin emiterea facturilor si

acceptarea lor la plată prin mijloacele permise de Codul Civil și Codul Comercial reprezintă în sine un acord de voință încheiat în formă scrisă.

Sub acest aspect este foarte important de reținut că atât în Vechiul Cod Civil, cât și în Noul Cod Civil (art. 1178) este enunțat principiul libertății forme, în sensul că încheierea contractului se realizează prin simplul acord de voință al părților, capabile de a contracta, dacă legea nu impune o anumită formalitate.

Într-adevăr, contractul încheiat nu este supus Noului Cod Civil, fiind încheiat înainte de intrarea în vigoare a acestui cod, dar cu toate acestea reglementarea principiului consensualismului în Noul Cod Civil este în realitate o reglementare a acestui principiu care în vechea reglementare (Codul civil de la 1864) a existat la nivel de principiu doctrinar, unanim recunoscut, dar nereglementat. Prin urmare, organul fiscal nu a făcut distincția între:

(i) Forma *ad validitatem (ad solemnitatem)* cerută pentru validitatea actului juridic - care este acea condiție specială și esențială care presupune îndeplinirea unor formalități prevăzute de lege, în absența cărora actul nu ar putea lua naștere în mod valabil;

(ii) Forma *ad probationem* - care este acea condiție impusă de lege sau de părți, care constă în întocmirea unui înscris cu scopul de a proba actul juridic civil valabil încheiat. În cauză, esențial pentru desfășurarea contractului respectiv este acordul de voință intervenit între cele două societăți și nicidecum momentul la care acest acord de voință a fost dezvoltat într-o formă mai complexă de genul contractului semnat în decembrie 2008, în condițiile în care și factura emisă și agreată de ambele părți reprezintă un contract.

În consecință, consideră argumentul invocat de inspecția fiscală în acest sens ca fiind nul, cheltuielile înregistrate în perioada 1 ianuarie 2008 - 31 decembrie 2008 fiind întemeiate în baza contractului sus menționat. În al doilea rând, subliniază principalele atribuții ale A /B potrivit contractelor încheiate între Societate și A /B , evidențind astfel faptul că decizia autorităților fiscale de a compara aceste contracte este greșită, acestea având scopuri distincte. Astfel, în baza contractului semnat cu A , arată că printre serviciile prestate de acesta se numără:

a) Managementul, funcționarea și închirierea proprietății care presupune printre altele:

- negociere, execuție, gestionare contracte de închiriere;

- pregătirea unui plan anual de gestionare a activelor care include revizuirea

proprietății locale și condițiilor de pe piața capitalului, nivelul proiectat al performanței proprietății; planurile de angajare a consultantilor părți terțe, agenților de închiriere etc.

- supervizare evaluări active; asistarea și monitorizarea menținerii în numele X a registrelor corecte și complete referitoare la toată proprietatea legată de tranzacții;

- consilierea X în cazul în care acesta găsește oportun să dispună de centrul comercial deținut în proprietate;

- coordonarea activității furnizorilor de servicii ai X necesară pentru gestionarea, funcționarea și închirierea spațiului comercial deținut de X .

b) Gestionarea afacerilor corporative ale X , cu asigurarea că sunt conforme cu obligațiile legale, fiscale și contractuale.

c) Gestionarea financiară a X (de ex. efectuarea planurilor de afaceri; supervizare a procedurilor contabile/de audit; gestionare a numerarului și propunerea politicii de distribuție; asistare în pregătirea și trimiterea la timp a rapoartelor și documentelor financiare, cum sunt solicitate de Managerul Fondurilor pentru a monitoriza investiția sa și pentru a evalua strategiile sale imobiliare).

În baza contractelor semnate cu C/B , arată că printre serviciile prestate se numără:

- Menținerea unui Registru al Imobilului, al unui jurnal tehnic și a unei cărți de Imobil a chiriașilor care va conține acordurile individuale, graficele de plată a chiriilor și taxelor pentru servicii, a unui registru al bunurilor cu informații rezumative privind echipamentele tehnice și furnizorii acestora, termenele garanție etc.

- Încasarea chiriilor, primelor de asigurare, TVA etc; implementarea și gestionarea încasării plăților restante; gestionarea provizioanelor pentru indexare etc.

- Transmiterea către X a unui raport rezumativ al Conturilor de creanțe și un raport rezumativ al conturilor de debite;

- Elaborarea și depunerea lunară a rapoartelor privind încasările, debitorii, garanțiile precum și aspectele care trebuie notificate către X ;

- Încasarea, monitorizarea și ajustarea tuturor garanțiilor necesare în baza contractelor de închiriere;

- Gestionarea tuturor cheltuielilor în legătură cu imobilul;

- Elaborarea unui buget de taxe pentru servicii pentru anul următor;

- Efectuarea de reconcilierii anuale ale taxelor pentru servicii în conformitate cu prevederile contractelor de închiriere;

- Stabilirea legăturii cu chiriașii pentru a asigura desfășurarea unor bune relații proprietar-chiriaș;

- Numirea de specialiști în probleme normative pentru executarea problemelor normative (de ex. executarea sistemelor mecanici și electrice);

- Stabilirea legăturii între: X și brokerii de asigurare a Imobilului; Brokerii de asigurare a imobilului și banca finanțatoare a X ;

- X și banca finanțatoare a Clientului Efectuarea de recomandări și analizarea cererilor din partea chiriașilor, titularilor de autorizații etc;

- Inspectarea imobilului la intervale săptămânale pentru a examina starea generală de reparații și amenajarea Imobilului;

- Inițierea tuturor reparațiilor și lucrărilor care cad în sarcina X etc.

Astfel, având în vedere cele descrise mai sus, consideră că diferențele între serviciile prestate de către A /C/B sunt evidente, iar atribuțiile prevăzute în contracte pentru fiecare din cei trei sunt în linie cu cerințele pieții pentru acest tip de furnizori. În cazul A serviciile se referă, în principal, la activități de supervizare/monitorizare a unor indicatori de profitabilitate, de control, de raportare, în timp ce serviciile prestate de C/B se referă, în principal, la activități de administrare a operațiunilor curente în legătură cu clădirile administrate. Mai mult, contractul încheiat cu A menționează specific că „Managerul (A) va putea să subcontracteze terților prestarea unora dintre serviciile sale”. De asemenea, în contractul încheiat cu B este menționat că A este singurul contact al X în relația cu B . În plus, din contractul cu B reiese că A este în fapt cel care se ocupă de supravegherea B , asigurându-se că acesta respectă prevederile contractului încheiat cu X . Prin urmare, consideră că afirmația autorităților fiscale potrivit căreia din analiza contractelor încheiate cu C/B „se constată că obiectul acestora constă în servicii administrative și de management, obiect ce se suprapune” cu cel al contractului încheiat cu A , nu se poate reține cu atât mai mult cu cât până la un anumit nivel este normal ca unele servicii să fie comune (având în vedere că prin contractul său cu Societatea, A este autorizat să subcontracteze terților unele din serviciile care sunt în responsabilitatea sa).

- De asemenea, în opinia petentei, argumentul conform căruia „*nu se justifică onorariul perceput de A* ” acesta fiind mai mare decât onorariul perceput de B este unul lipsit de fond, în primul rând pentru că nu este vorba despre aceleași servicii și în al doilea rând având în vedere că într-o economie de piață prețul serviciilor este stabilit liber, prin negociere și este influențat de numeroși factori, începând în primul rând cu natura serviciilor prestate. Astfel, fără o analiză detaliată a serviciilor prestate de către cei 3 furnizori pentru a stabili dacă acestea sunt într-adevăr comparabile, nu se poate concluziona că prețul facturat de un anumit furnizor este mult prea mare, fapt pentru care argumentul autorităților fiscale în acest sens nu se poate reține.

- În al treilea rând, consideră că specificul activității Societății impune utilizarea a două tipuri de furnizori pentru servicii de control, supervizare și raportare pe de o parte și administrare a operațiunilor curente pe de altă parte. Astfel, afirmația autorităților fiscale potrivit căreia nu se justifică „*necesitatea prestării unor asemenea servicii în baza contractelor încheiate*” este nefondată, luând de asemenea în considerare cele menționate mai sus privind diferențele notabile între serviciile prestate de A /C/B .

- În plus, după cum rezultă din cuprinsul RIF, pentru a justifica prestarea serviciilor Societatea a prezentat autorităților fiscale facturile pentru respectivele servicii, contractul în baza căruia au fost emise acestea și o anexă privind

metodologia de calcul a sumei facturată. În conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de Procedură Fiscală, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului, însă „*organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”. Cu toate acestea, autoritățile fiscale nu și-au susținut punctul de vedere și nu au precizat motivele pentru care au considerat că documentele menționate mai sus și puse la dispoziție de Societate nu sunt suficiente pentru a demonstra prestarea serviciilor în beneficiul Societății. De asemenea, consideră fără fundament argumentul autorităților fiscale referitor la relațiile de afiliere dintre A și Societate, simpla lor relație de afiliere neputând fi reținută în sine ca argument în favoarea faptului că serviciile nu au fost prestate. Mai mult decât atât, precizează că la solicitarea autorităților fiscale au fost oferite explicații suplimentare cu privire la prestarea efectivă a acestor servicii. Totodată, pentru a susține prestarea serviciilor, având în vedere natura acestora, pe lângă documentele menționate, reprezentanții Societății au propus prezentarea unor extrase din corespondența derulată între Societate și A, cu mențiunea că volumul este unul considerabil.

- În raport cu această propunere a Societății, reprezentanții autorităților fiscale concluzionează că „*organele de inspecție fiscală nu au solicitat astfel de extrase întrucât ele nu pot constitui documente justificative în sensul pct. 48 din Cap. II al Titlului II din Normele de aplicare a Codului Fiscal*”. Societatea consideră această interpretare a autorităților fiscale nu doar surprinzătoare ci și eronată din punct de vedere tehnic. Încă o dată, autoritățile fiscale interpretează legea într-un mod restrictiv, considerând că întrucât „*corespondența*” nu este menționată în mod specific la pct. 48 din Norme, aceasta nu poate fi acceptată ca documentație justificativă. Potrivit pct. 48 din Norme, „*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*”. Astfel, în funcție de natura serviciilor, contribuabilul are dreptul de a susține prestarea efectivă a acestora prin orice materiale corespunzătoare relevante, cum ar fi corespondența în cazul de față.

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră eronată și nejustificată decizia autorităților fiscale de a nega deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielii cu serviciile de management furnizate de către A în perioada 2008 - 2014 în cuantum de lei și solicită anularea acesteia și a obligațiilor accesorii aferente.

2.4. Referitor la *cheltuielile cu achiziționarea de bunuri și servicii în perioada 2011 - 2013 reîncadrate în categoria imobilizărilor*, petenta arată următoarele:

Societatea nu este de acord cu concluziile autorităților fiscale, având în vedere următoarele aspecte de fapt și argumente legale:

Cheltuielile înregistrate de Societate pentru lucrări la instalații electrice (care au reprezentat, în principiu, schimbul unor becuri în incinta centrului

comercial), reasfaltarea drumului de acces, lucrări asupra sistemelor de climatizare (încălzire și ventilație) ale centrului comercial (de ex. schimbul unor pompe de căldură, a unor pompe de aer) au avut în principal natură de reparații sau înlocuiri ale unor componente în cadrul unor sisteme integrate. Prin urmare, Societatea consideră că nu se poate reține afirmația autorităților fiscale potrivit căreia „*echipamentele de natura pompelor de căldură, instalațiilor de ventilație și climatizare furnizate și montate, reprezintă mijloace fixe al căror cost se recuperează prin amortizare [...] utilizând o durată normală de utilizare de 4 ani*”, deoarece, după cum a menționat mai sus, componentele înlocuite reprezintă parte a unor sisteme integrate și nu niște imobilizări în sine. De asemenea, X nu este de acord cu decizia autorităților fiscale de a capitaliza valoarea cheltuielilor cu lucrările la instalații electrice, reasfaltare drum în mijloace fixe deja existente (clădire X , X , amenajări de terenuri), deoarece acestea nu au avut ca scop îmbunătățirea parametrilor de funcționare, ci menținerea acestora prin repararea defecțiunilor și întreținerea mijloacelor fixe.

În susținerea punctului său de vedere, Societatea ține să atragă atenția asupra prevederilor Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene („Ordinul 3055”, în cele ce urmează) în vigoare la momentul înregistrării respectivelor cheltuieli.

Astfel, conform pct. 106 din Ordinul 3055 „(1) *cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate*”. În plus, pct. 107 din Ordinul 3055 stipulează că, „(1) *costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată*”. De asemenea, potrivit alin. (2) al aceluiași punct, se recunosc în valoarea activului, investițiile/cheltuielile cu reparații care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici ai activului și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare. Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, Societatea consideră că a aplicat în mod corect prevederile contabile în vigoare prin recunoașterea în cheltuieli de exploatare a respectivelor cheltuieli. Astfel, în situația de față, devin irelevante prevederile art. 24 alin. (3) conform căruia „*sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...] d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...] f) amenajările de terenuri*”.

În ceea ce privește lucrările de amenajare efectuate la spațiile ce urmau a fi închiriate, petenta arată că în conformitate cu prevederilor de la pct. 61 -(1) din Ordinul 3055, „*activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție, cu respectarea prevederilor pct. 68 și 70*”. Alin. (2) al aceluiași pct. 61 definește beneficiile economice viitoare ca „*potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul*

de numerar sau de echivalente de numerar către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității”.

Conform pct. 68 din Ordinul 3055, „(1) *Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare). [...] (3) în înțelesul prezentelor reglementări, prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând: a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; [...]”.* Prin urmare, având în vedere prevederile menționate, Societatea consideră că în cazul în care recuperarea cheltuielilor cu respectivele lucrări de amenajare trebuia să se facă treptat, prin amortizare, atunci acestea ar fi trebuit recuperate pe durata contractelor de închiriere a spațiilor amenajate, aceasta fiind în fapt perioada în care ele vor putea fi utilizate de către Societate. Cel mai probabil, în momentul în care contractul cu un anumit client se va încheia, amenajările făcute pentru clientul respectiv nu vor mai fi disponibile pentru utilizare de către X, în momentul în care se va încheia contract cu un nou client fiind nevoie de o nouă amenajare în funcție de nevoile noului chiriaș.

De asemenea, conform pct. 19 din Cap. II al Titlului II din Normele de aplicare a Codului Fiscal „*veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date [...]”.*

Având în vedere cele prezentate mai sus, consideră nejustificată decizia autorităților fiscale de a recalcula baza impozabilă aferentă perioadei 2012 - 2014 prin reîncadrarea cheltuielilor cu achiziționarea de bunuri/servicii în categoria imobilizărilor corporale, după cum s-a arătat mai sus, determinând astfel o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit în cuantum de ... lei. Solicită, astfel, recalcularea respectivei cheltuieli, având în vedere și prevederile contabile menționate mai sus.

3. Motive de nelegalitate de ordin substanțial cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Inspecția desfășurată în perioada 19.01.2015 - 25.05.2015 a vizat de asemenea obligațiile societății privind taxa pe valoare adăugată (TVA) datorată în perioada 01.12.2009 până la 31.12.2014. În urma controlului organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă următoarelor operațiuni:

- Prestări de servicii facturate de CF, persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „CF Franța”), pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... lei;

- Prestări de servicii facturate de ... CF ... SCA (în continuare numită „... CF România”) pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de lei;

- Prestări de servicii facturate de A SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (în continuare numită „A ”) în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de lei;

- Prestări de servicii facturate de A SA Franța, persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „A Franța”) în perioada septembrie 2011 - octombrie 2012, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA de ... lei;

- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de lei ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția bunului de capital identificat drept „Clădire ... ” (respectiv 77.35% din suprafața totală) înregistrată în evidențele contabile ale societății la data de 03.03.2009 și investiția ulterioară aferentă acestui mijloc fix din data de 31.12.2010);

- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de lei ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția și amenajarea ulterioară a bunului de capital identificat drept „Amenajare teren”;

- Prestări de servicii facturate de M , persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Cehia (numită în continuare „M Cehia”) pentru care TVA aferentă este în cuantum de lei.

3.1. Referitor la *neacceptarea dreptului de deducere pentru serviciile supuse mecanismului taxării inverse*, petenta arată următoarele:

3.1.1. Serviciile prestate de către CF Franța

În perioada 2008 - 2014, Societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de LEI reprezentând servicii juridice prestate de către CF Franța. Având în vedere faptul că prestatorul de servicii era stabilit într-un alt Stat Membru al Uniunii Europene, Societatea a plătit TVA aferentă acestor servicii prin aplicarea mecanismului taxării inverse, înregistrând atât TVA colectat cât și TVA deductibil în sumă de ... lei.

Organele de control au refuzat dreptul de deducere a taxei în cuantum de ... lei, lăsând Societății obligația de colectare a taxei, ca urmare a aplicării mecanismului taxării inverse.

3.1.2. Serviciile prestate de către A Franța

În perioada septembrie 2011 - octombrie 2014 Societatea a înregistrat servicii de management prestate de A Franța, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Franța, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum de ... lei prin aplicarea mecanismului taxării inverse. Din această sumă totală, Societatea nu a dedus o parte din taxa pe valoare adăugată în cuantum de ... lei, rezultând astfel TVA dedusă în cuantum de lei.

Organele de control au refuzat dreptul de deducere al taxei prin aplicarea mecanismului taxării inverse, lăsând însă obligația de colectare a TVA în cuantum de lei.

3.1.3. Serviciile prestate de către M Cehia

În anul 2014, Societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii efectuate de M Cehia, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Cehia, în cuantum de ... lei, pentru care TVA dedusă a fost de lei. Organele de control au menționat faptul că Societatea nu a făcut dovada prestării efective a vreunui serviciu de către furnizor.

Petenta nu este de acord cu constatările organelor fiscale din motivele expuse în cuprinsul contestației, astfel:

În conformitate cu prevederile art. 65 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală (în continuare „Codul de Procedură Fiscală”), sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului însă *„organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii”*. Cu toate acestea, organele de control nu au prezentat niciun fel de argument în ceea ce privește prevederile încălcate de Societate, respectiv nu au precizat care au fost exact prevederile încălcate. Mai mult, în opinia petentei sintagma „ar putea reprezenta” utilizată de organele de control în raportul de inspecție fiscală cu privire la serviciile prestate de către furnizorul CF Franța și descrise în contestație reprezintă un indicator al faptului că refuzul de a admite deductibilitatea taxei și a cheltuielii nu s-a bazat pe dovezi obiective care să indice faptul că serviciile în cauză nu sunt prestate în favoarea Societății.

Singura explicație furnizată în Raportul de Inspecție Fiscală a fost aceea că Societatea „nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii”. Faptul că echipa de inspecție fiscală a enumerat o succesiune de articole din Codul Fiscal nu oferă niciun răspuns la aspectele menționate anterior și nu oferă petentei informațiile care i-ar fi necesare și ar fi trebuit să fie furnizate de către organele de inspecție fiscală pentru a putea înțelege de ce i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare. Prin urmare consideră că poziția adoptată de organele de inspecție fiscală este total neargumentată și nu-i oferă detaliile necesare în vedere contraargumentării.

Din punct de vedere al argumentării pentru neacceptarea la deducere a TVA aferentă serviciilor, autoritățile fiscale nu fac altceva decât o enumerare a numeroase articole din lege. Consideră că simpla enumerare a anumitor articole din Codul Fiscal nu este suficientă pentru impunerea colectării taxei pe valoarea adăugată.

În plus, echipa de inspecție fiscală nu oferă nicio explicație în legătură cu felul în care acele prevederi au fost încălcate de către Societate și care a fost raționamentul fiscal care a dus la concluzia că tratamentul de TVA aplicat este incorect și că este necesară impunerea unor obligații suplimentare de TVA în sarcina Societății.

În plus față de cele de mai sus precizează de asemenea că potrivit art. 146 alin. (1) din Codul fiscal „*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 [...]”

Astfel, înțelege că singura condiție referitoare la documentele justificative necesare pentru aplicarea dreptului de deducere a TVA este deținerea facturilor, emise în conformitate cu prevederile menționate la art. 155 din Codul fiscal. Ca atare, având în vedere că din verificările organelor de control nu a rezultat faptul că facturile nu ar fi fost prezentate sau ar fi fost întocmite greșit, consideră decizia de neacordare a dreptului de deducere a TVA din motive de neprezentare a documentelor justificative suplimentare ca fiind nefondată și injustă. Nu există nicio bază legală din punct de vedere al TVA pentru solicitarea unor documente suplimentare pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferente cheltuielilor cu serviciile facturate de furnizori. Prin abordarea avută, echipa de inspecție fiscală replică principiile utilizate pentru impozit pe profit la TVA.

Astfel petenta arată că un astfel de raționament nu are nicio bază legală, tratamentul de TVA al unei tranzacții trebuind analizat în baza legislației de TVA aplicabile și în baza conceptelor europene (nicidecum naționale) și a jurisprudenței europene, și nu pe baza unor constatări conexe ce se referă la tratamentul unor cheltuieli din punct de vedere al impozitului pe profit. Prin urmare, o astfel de interpretare dată de echipa de inspecție fiscală a prevederilor legislației fiscale este incorectă și nejustificată.

Astfel, în susținerea analizei sale, consideră relevantă jurisprudența europeană, la care face referire în cuprinsul contestației.

Prezintă principiul certitudinii impunerii, reținut de CJUE și prevăzut și de art. 3 alin. (1) din Codul fiscal, presupune „*elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la intX retări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale*”, arătând că în cazul de față, dacă autoritățile fiscale ar interpreta în mod arbitrar prevederile legislației naționale în materie de TVA, solicitând Societății documente specifice precizate la capitolul impozitului pe profit în vederea acordării deducerii de TVA, cu toate că Societatea deține documente justificative care susțin deducerea, în conformitate cu legislația de TVA, principiul mai sus amintit ar fi încălcat.

Principiul neutralității TVA dezbătut de Curtea Europeană de Justiție în cazul C-255/02 Halifax impune degrevarea în întregime a persoanelor impozabile de povara TVA datorată sau plătită în cursul tuturor activităților economice. În consecință, sistemul armonizat al TVA urmărește ca toate

activitățile economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora să fie impozitate de o manieră neutră, dacă acestea sunt, în principiu, subiect de TVA.

Așadar, TVA este un impozit indirect care este suportat de către consumatorul final și prin urmare nu trebuie să reprezinte un cost pe lanțul comercial de la producător până la consumatorul final, conform punctului 30 al Directivei 112/2006 privind TVA: *„Este necesar ca pentru a păstra caracterul neutru al TVA, cotele aplicate de statele membre să permită, ca regulă generală, deducerea TVA aplicate în etapa anterioară.”* Mai mult, conform principiului neutralității, TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru Societate.

În absența unei dispoziții a legislației naționale care să limiteze dreptul la deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat.

Mai mult, în baza legislației de TVA, autoritățile fiscale nu pot impune la nivelul Societății obligația de a prezenta documentație suport pentru a susține exercitarea dreptului de deducere a TVA, prevederile exprese în acest sens de la impozit pe profit nefiind aplicabile.

Mai mult, organele de control au menționat în raportul de inspecție fiscală faptul că Societatea *„nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii”*.

În conformitate cu legislația de TVA și cu principiile stipulate în jurisprudența Curții Europene de Justiție, pentru ca o operațiune să fie considerată în sfera de aplicare a TVA, trebuie să existe o legătură directă între operațiunile prestate și considerația primită. În situația prezentă, plecând de la prezumția organelor de control cum că serviciile nu au fost efectiv prestate, atunci nu ar exista o legătură între sumele plătite de Societate și un anumit serviciu prestat de către furnizor.

Astfel, așa cum se menționează și în jurisprudența europeană, atât timp cât nu există o legătură între nivelul beneficiului obținut și plata pe care beneficiarul este obligat să o efectueze către persoana ce impune plata, nu se poate considera că acea plată reprezintă plata pentru un serviciu prestat, astfel încât să intre în sfera de aplicare a TVA.

În consecință, în măsura în care organele de control consideră că serviciile în cauză nu au fost prestate, principiile invocate mai sus ar fi trebuit să conducă organele de control la decizia de a anula dreptul de deducere a taxei, dar și anularea obligației de colectare a TVA.

Așadar, chiar și în ipoteza în care s-ar admite concluziile organelor de control, rezultatul aplicării corecte a principiilor de TVA nu poate conduce la refuzarea dreptului de deducere a taxei concomitent cu păstrarea obligației de colectare a TVA.

Pe cale de consecință consideră că negarea dreptului de deducere a TVA concomitent cu colectarea TVA ca urmare a aplicării mecanismului taxării inverse este o măsură nelegală și abuzivă.

Mai mult, conform jurisprudenței CEJ, *„dreptul de deducere a TVA aplicată pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele*

cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere". Totodată, CEJ recunoaște că dreptul de deducere al TVA al unei persoane impozabile este „de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile."

Prin urmare, existența dreptului de deducere ar trebui analizată în funcție de operațiunile în aval cărora le sunt afectate operațiunile în amonte, iar, în cazul în care nu se poate stabili o legătură directă și imediată între acestea, trebuie făcută o analiză mai largă dacă respectivele operațiuni în amonte fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității economice a persoanei impozabile ce sunt incluse în costul bunurilor/serviciilor vândute/prestate.

Prin urmare, chiar dacă nu ar exista o legătură directă și imediată între achizițiile de servicii efectuate de Societate de la furnizori și prestările de servicii/livrările de bunuri ulterioare efectuate de Societate, dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții de servicii este asigurat prin prisma faptului că aceste costuri pot fi încadrate ca și costuri generale administrative necesare activității economice a Societății în ansamblul său.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, solicită organului competent să soluționeze contestația, urmând ca prin decizia ce se va pronunța:

- Să admită prezenta argumentație și în consecință, să considere neîntemeiat refuzul organelor fiscale de a permite Societății exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent serviciilor descrise la punctul 3.1;
- Să dispună anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la aspectele menționate mai sus.

3.2. Referitor la *refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de către CF România*, petenta arată că a înregistrat în evidența contabilă servicii juridice prestate de ... CF România, pentru care a dedus TVA în sumă de lei.

Organele de control au menționat în Raportul de Inspecție Fiscală faptul că Societatea a prezentat, pe lângă cele 3 facturi (factura nr. .../28.09.2010, factura nr. .../20.10.2010, factura nr. .../06.06.2011), contractul de asistență juridică încheiat cu furnizorul precum și o anexă la factura .../20.10.2010 numită „time narrative” în limba engleză (Anexa nr. 10 la contestație). Cu toate acestea, inspectorii au considerat că acest document nu este suficient pentru a demonstra prestarea serviciilor juridice în beneficiul Societății, aceștia

menționând că documentul justifică doar contravaloarea serviciilor facturate cu factura .../20.10.2010 în cuantum de ... lei" și pe cale de consecință au refuzat dreptul de deducere al TVA menționând că Societatea „*nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă al TVA ... de servicii facturate de ... CF ... SC*”.

Petenta nu este de acord cu constatările organelor fiscale din motivele invocate în continuare:

La o analiză a documentului numit de către inspectorii fiscali „time narative”, se poate observa că acesta nu detaliază numai contravaloarea serviciilor facturate, astfel cum se precizează în raportul de inspecție fiscală, ci oferă și informații cu privire la munca efectiv prestată de firma de avocatură.

Cu titlu de exemplu menționează următoarele descrieri ale serviciilor prestate și detaliate în această anexă la factura nr. .../20.10.2010:

- Pregătirea deciziei acționarilor societății ..., împuternicirii pentru înregistrarea în Arhiva Electronică;
- Pregătirea registrului acționarilor pentru societatea;
- Revizuirea rezoluției acționarilor, a împuternicirilor;
- Corespondență cu A ;
- Ridicarea certificatului de mențiuni, certificatului care atestă insolvența și istoricul companiei de la Registrul Comerțului.

Astfel referințele din anexă descriu efectiv serviciul prestat precum și în beneficiul cui au fost realizate serviciile, anume ... S.R.L., acesta fiind numele Societății în perioada emiterii facturii. După cum se poate observa, serviciile au presupus pregătirea unor documente care țineau de activitatea Societății: pregătirea unor decizii ale acționarilor, pregătirea registrului acționarilor societății, revizuirea rezoluțiilor acționarilor, ridicarea unor documente ale societății de la Registrul Comerțului. Din acest motiv consideră că situația pusă la dispoziție de ... CF ... oferă informații suficiente din care să rezulte atât natura serviciilor prestate, cât și beneficiarul efectiv al acestora.

Deși în conformitate cu prevederile art. 65 din OUG nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală (în continuare „Codul de Procedură Fiscală”), sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului însă „*organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii*”, organele de control nu au prezentat niciun fel de argument în ceea ce privește prevederile încălcate de Societate, respectiv care au fost exact prevederile încălcate.

Din punct de vedere al argumentării pentru neacceptarea la deducere a TVA aferentă serviciilor, petenta arată că autoritățile fiscale nu fac altceva decât o enumerare a numeroase articole din lege.

Consideră că simpla enumerare a anumitor articole din Codul Fiscal nu este suficientă pentru impunerea colectării taxei pe valoarea adăugată, reluând *in integrum* motivarea de la punctul precedent în legătură cu înțelegerea sa vis-a-

vis de prevederile Codului fiscal, principiile așezării TVA și jurisprudența CJUE.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, solicită organului competent să soluționeze contestația, urmând ca prin decizia ce se va pronunța să admită argumentația și, în consecință, să considere neîntemeiat refuzul organelor fiscale de a permite Societății exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent serviciilor descrise la punctul 3.2.1. și să dispună anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la aspectele menționate mai sus.

3.3. Referitor la *refuzarea dreptului de deducere al TVA aferent serviciilor prestate de către A POLAND*, petenta arată că în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, Societatea a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management facturate de A POLAND, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, rezultând TVA deductibil total de lei, din care Societatea a dedus suma de ... lei, aferentă facturilor emise anterior lunii aprilie 2013, rezultând așadar TVA în cuantum de lei nededus de Societate.

După redarea unor alineate din RIF, petenta arată că prin însăși maniera de prezentare a constatărilor, prin referire la capitolul de impozit pe profit, echipa de inspecție fiscală face trimitere și replică principiile utilizate pentru impozit pe profit în secțiunea de TVA, prin impunerea aceluiași condiții precum cele evidențiate de la impozitul pe profit.

Este de părere că un astfel de raționament nu are nicio bază legală, tratamentul de TVA al unei tranzacții trebuind analizat în baza legislației de TVA aplicabile și în baza conceptelor europene (nicidecum naționale) și a jurisprudenței europene și nu pe baza unor constatări conexe ce se referă la tratamentul unor cheltuieli din punct de vedere al impozitului pe profit și/sau modului de înregistrare în contabilitate. Prin urmare, o astfel de interpretare dată de echipa de inspecție fiscală a prevederilor legislației fiscale este incorectă și nejustificată.

Astfel, în baza constatărilor făcute în secțiunea de impozit pe profit organele de control au concluzionat că Societatea nu a putut justifica necesitatea prestării și prestarea efectivă a serviciilor.

La solicitarea organelor de control, petenta arată că a oferit explicații suplimentare cu privire la prestarea efectivă a acestor servicii, reprezentanții Societății propunând prezentarea unor extrase din corespondența derulată între Societate și A . Organele de control nu au luat în considerare aceste extrase din corespondență, considerând că ele nu pot constitui documente justificative.

În primul rând supune atenției contractul încheiat de către Societate cu A (Anexa 7), respectiv contractul încheiat cu B

Astfel, principalele servicii prestate de către A în beneficiul Societății conform prevederilor contractului sunt:

1. Managementul, funcționarea și închirierea proprietății constând în centrul comercial E care presupun printre altele următoarele activități:

- a. Negocierea, execuția, gestionarea contractelor de închiriere;
- b. Pregătirea planului anual de gestionare a activelor;
- c. Revizuirea proprietății locale și condițiilor de pe piața capitalului;
- d. Proiectarea nivelului de performanță a proprietății;
- e. Pregătirea planurilor de angajare a consultanților părți terțe, agenților de închiriere, etc. pentru care X va plăti onorariile și compensația așteptată de plătit părților terțe;
- f. Asistarea și monitorizarea menținerii în numele X a registrelor corecte și complete referitoare la toată proprietatea legate de tranzacții;
- g. Consilierea X în cazul în care acesta găsește oportun să dispună de centrul comercial deținut în proprietate;
- h. Coordonarea activității furnizorilor de servicii ai X necesară pentru gestionarea, funcționarea și închirierea spațiului comercial deținut de X .

2. Gestionarea afacerilor corporative ale Proprietarului (X):

- a. Proprietarul (X) atribuie managerului (A), care este de acord, gestionarea afacerilor corporative ale Proprietarului și se asigură că sunt conforme cu obligațiile legale, fiscale și contractuale;

3. Gestionarea financiară a Proprietarului (X) prin care Proprietarul (X) atribuie Managerului (A), următoarele sarcini:

- a. Să efectueze planurile de afaceri ale Proprietarului;
- b. Să supravegheze procedurile contabile/de audit;
- c. Să gestioneze numerarul Proprietarului și să propună politica de distribuție;
- d. Să asiste Proprietarul în pregătirea și trimiterea la timp a rapoartelor și documentelor financiare, cum sunt solicitate de Managerul Fondurilor pentru a monitoriza investiția sa și pentru a evalua strategiile sale imobiliare.

În ceea ce privește prevederile contractelor dintre Societate și (Anexa 8, respectiv Anexa 9), acestea fac referire la:

- Menținerea unui Registru al Imobilului;
- Menținerea unui jurnal tehnic și a unei Cărți de Imobil a chiriașilor care va conține acordurile individuale, graficele de plată chiriilor și taxelor pentru servicii;
- Menținerea unui registru al bunurilor cu informații rezumative privind echipamentele tehnice și furnizorii acestora, termene de garanție etc; încasarea chiriilor, primelor de asigurare, TVA etc;
- Implementarea și gestionarea încasării plăților restante;
- Gestionarea provizioanelor pentru indexare etc;
- Transmiterea către X a unui raport rezumativ al Conturilor de creanțe și un raport rezumativ al conturilor de debite;

- Elaborarea și depunerea lunară a rapoartelor privind încasările, debitorii, garanțiile precum și aspectele care trebuie notificate către X ;
încasarea, monitorizarea și ajustarea tuturor garanțiilor necesare în baza contractelor de închiriere;

- Gestionarea tuturor cheltuielilor în legătură cu imobilul;

- Elaborarea unui buget de taxe pentru servicii pentru anul următor;

- Efectuarea de reconcilieri anuale ale taxelor pentru servicii în conformitate cu prevederile contractelor de închiriere;

Stabilirea legăturii cu chiriașii pentru a asigura desfășurarea unor bune relații proprietar-chiriaș;

- Numirea de specialiști în probleme normative pentru executarea problemelor normative;

- Stabilirea legăturii între:

o X și brokerii de asigurare a Imobilului;

o Brokerii de asigurare a imobilului și banca finanțatoare a X ;

o X și banca finanțatoare a Clientului;

- Efectuarea de recomandări și analizarea cererilor din partea chiriașilor, titularilor de autorizații etc.;

- Inspectarea imobilului la interval săptămânale pentru a examina starea generală de reparații și amenajarea Imobilului;

- Inițierea tuturor reparațiilor și lucrărilor care cad în sarcina X etc.

Consideră că diferențele între serviciile prestate de către furnizori sunt evidente, în cazul A fiind vorba în principal de activități de supervizare a activității, monitorizare a unor indicatori de profitabilitate, ocupare, în timp ce serviciile prestate de, respectiv se referă la activități de administrare a operațiunilor curente ale Societății.

Mai mult, consideră că organele de control, prin refuzarea dreptului de deducere pentru aceste servicii, intervin în aspecte comerciale și de afaceri ale Societății, fapt care depășește în mod cert atribuțiile și competențele sale. Ori, nici legislația națională (Codul Fiscal), nici Directiva 112/2006 privind sistemul comun de TVA nu restricționează dreptul de deducere al taxei în funcție de activitățile prestate. Consideră că specificul activității Societății impune utilizarea a două tipuri de furnizori pentru servicii de control, supervizare și raportare pe de o parte și administrare a operațiunilor curente pe de alta.

De asemenea, refuzul organelor de control de a admite ca și probe extrase din corespondența cu furnizorul A reprezintă un abuz, având în vedere că legislația fiscală nu are prevederi explicite referitoare la forma documentelor justificative.

Argumentul conform căruia comisionul facturat de către A este mai mare decât contravaloarea serviciilor facturate de către B este unul lipsit de fond având în vedere că într-o economie de piață prețul serviciilor este stabilit liber, prin negociere și este influențat de numeroși facturi, începând în primul rând cu natura serviciilor prestate.

De asemenea, consideră lipsit de temei argumentul organelor de control referitor la relațiile de afiliere dintre A și Societate. Simpla relație de afiliere dintre cele două părți nu poate fi reținută ca și argument în favoarea faptului că nu se acordă drept de deducere pe motiv de nivel al prețului serviciului.

În acest sens, este de precizat faptul că legislația de TVA, prevede doar în situații restrânse care nu se aplică în cazul de față, dreptul autorităților de a ajusta TVA din punct de vedere al prețului.

Arată de asemenea, că din punct de vedere al argumentării pentru neacceptarea la deducere a TVA aferentă serviciilor, autoritățile fiscale nu fac altceva decât o enumerare a numeroase articole din lege.

Consideră că simpla enumerare a anumitor articole din Codul Fiscal nu este suficientă pentru impunerea colectării taxei pe valoarea adăugată.

În plus, echipa de inspecție fiscală nu oferă nici o explicație în legătură cu felul în care acele prevederi au fost încălcate de către Societate și care a fost raționamentul fiscal care a dus la concluzia că tratamentul de TVA aplicat este incorect și că este necesară impunerea unor obligații suplimentare de TVA în sarcina Societății.

Precizează faptul că în conformitate cu prevederile art. 65 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală (în continuare „Codul de Procedură Fiscală”), sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine contribuabilului însă „organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii”. Cu toate acestea, organele de control nu au prezentat niciun fel de argument în ceea ce privește prevederile încălcate de Societate, respectiv care au fost exact prevederile încălcate.

În plus față de cele de mai sus arată că potrivit art. 146 alin. (1) din Codul fiscal „*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 [...]”, iterând in integrum motivarea de la pct. precedent în legătură cu înțelegerea sa vis-a-vis de prevederile Codului fiscal, principiile așezării TVA și jurisprudența CJUE.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, solicită organului competent să soluționeze contestația, urmând ca prin decizia ce se va pronunța să admită argumentația și, în consecință, să considere neîntemeiat refuzul organelor fiscale de a permite Societății exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent serviciilor descrise la punctul 3.3.1. și să dispună anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la aspectele menționate mai sus.

3.4. Referitor la *ajustarea TVA aferentă clădirii ...*, petenta arată că la data de 03.03.2009, în baza Procesului Verbal de recepție a lucrărilor nr. .../03.03.2009, a înregistrat intrarea în patrimoniu a mijlocului fix "Clădire ..." la valoarea de ... lei. TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în legătură cu această investiție a fost în cuantum de .. LEI (... X 19%).

Ulterior, în data de 31.12.2010, petenta a înregistrat o majorare a valorii acestui mijloc fix cu suma de ... lei. TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în fișa de cont 231 STA a fost în cuantum de ... LEI (... LEI X 19%).

Conform informațiilor prezentate și în cadrul RIF, clădirea ... a fost construită de petenta în scopul închirierii către următorii beneficiari, astfel:

- Pentru SC SA o suprafață de 4.100 mp, conform contractului de închiriere din data de 30.01.2008;

- Pentru SC SRL, o suprafață de 1.200 mp, conform contractului de închiriere nr./22.04.2008.

Potrivit documentelor financiar-contabile, spațiul ce face obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC SRL a fost pus la dispoziția acestuia începând cu data de 05.03.2009, data de la care societatea verificată a facturat contravaloarea chiriei aferente.

În ceea ce privește contractul încheiat cu SC SA, conform actului adițional din data de 20.10.2008, s-a stabilit ulterior un nou termen de predare, respectiv data de 15.03.2009, cu data deschiderii cel târziu la 05.04.2009 (inițial data deschiderii era 01.08.2008).

Ulterior, SC SA a transmis Societății adresa nr. .../09.11.2009 prin care se precizau următoarele: *„Vă aducem la cunoștință că societatea dvs. în calitate de locator, nu a respectat nici termenul inițial prevăzut la art. 1.4 din contractul încheiat la 30.01.2008 și nici cel convenit prin actul adițional încheiat în 20.10.2008, respectiv data de 15.03.2009, ca atare considerăm reziliat contractul.”*

Așadar, o parte din suprafața totală a clădirii, respectiv 77,35%, a rămas vacantă.

Petenta atrage atenția asupra faptului că ajustarea TVA dedusă se impune în cazul în care un bun de capital este utilizat în activități care nu sunt taxabile (scutite fără drept) și nu în situația în care un bun de capital nu este efectiv utilizat pentru prestarea oricărei activități economice din motive obiective.

Arată că organele de control nu au ținut cont de această distincție, astfel că i s-a impus obligația de ajustare a taxei deduse pentru simplul motiv că bunul de capital nu a fost utilizat. Ori o astfel de interpretare a prevederilor art.149 este una care dă naștere unei aplicări abuzive a prevederilor Codului Fiscal și implicit conduce și în situații în care din motive obiective, contribuabilul nu poate să desfășoare activități economice.

Din informațiile furnizate de Societate și incluse de inspectorii fiscali în cadrul Raportului de Inspecție Fiscală, se poate observa că mijlocul fix "Clădire ...", a fost construit de Societate cu intenția utilizării acestuia în scopul

operațiunilor taxabile, în sensul art. 145 alin. (2) din Codul fiscal. Ca dovadă a acestui lucru, Societatea avea încheiat un contract de închiriere chiar anterior termenului preconizat de finalizare a lucrărilor de construcție și amenajare. Rezilierea contractului cu SC SA s-a realizat la inițiativa acestuia din urmă „independent de dorința Societății”.

În situația dată consideră aplicabile prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele Metodologice de Aplicare a art. 145 din Codul Fiscal, arătând că decizia CJUE în cazul C-110/94 INZO oferă argumente fără echivoc în sprijinul păstrării dreptului de deducere de către Societate.

Invocă în motivarea contestației corespondența purtată de către reprezentanții A , societatea însărcinată să găsească noi chiriași, din care rezultă eforturile desfășurate de aceștia de a contacta și propune colaborări unor potențiali chiriași precum (Anexa nr. 11).

Astfel, în sprijinul afirmațiilor noastre, precizăm că Societatea a negociat diverse oferte de închiriere a suprafeței neocupate cu clienți precum și prezintă o parte din email-urile pe care le considerăm relevante pentru probarea eforturilor Societății de a găsi un nou chiriaș.

Jurisprudența CJUE a statuat prin cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV faptul că ajustarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu investițiile realizate de către persoana impozabilă nu poate fi retras în condițiile în care aceasta, ca urmare a unor circumstanțe dincolo de controlul ei, nu a putut utiliza bunurile sau serviciile respective cu scopul de a desfășura operațiuni taxabile. Mai mult, jurisprudența CJUE a statuat prin cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV faptul că ajustarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu investițiile realizate de către persoana impozabilă nu poate fi retras în condițiile în care aceasta, ca urmare a unor circumstanțe dincolo de controlul ei, nu a putut utiliza bunurile sau serviciile respective cu scopul de a desfășura operațiuni taxabile.

CJUE menționează clar în răspunsul oferit în acest caz faptul că taxa dedusă în legătură cu investițiile realizate de către persoana impozabilă poate fi ajustată doar în condițiile stabilite de art. 188 din Directiva de TVA. Articol 188 din Directiva de TVA conferă posibilitatea statelor membre să impună ajustarea dreptului de deducere în legătură cu bunuri de capital în măsura în care are lor o livrare de bunuri scutită de taxă.

Astfel CJUE a indicat faptul că autoritățile fiscale pot ajusta taxa dedusă în măsura în care bunurile de capital fac obiectul unei livrări scutite, ceea ce evident nu este cazul în situația de față.

Drept urmare consideră că nu i se poate imputa folosirea parțială a clădirii în alte scopuri decât activității economice atât timp cât respectiva clădire mijlocul fix nu a putut fi închiriată în pofida eforturilor susținute ale Societății de a găsi un chiriaș.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse mai sus, solicită organului competent să soluționeze contestația, urmând ca prin decizia ce se va pronunța să admită argumentația și, în consecință, să considere neîntemeiată

impunerea de către organele fiscale a ajustării de TVA în legătură cu aspectele menționate la punctul 3.4.

3.5. Referitor la *ajustarea TVA aferentă amenajării terenului "...."*, petenta arată că a efectuat lucrări de investiții constând în amenajarea unui teren în vederea construirii pe acesta a unei spălătorii auto de către SC SRL în baza contractului nr. 1055-2007.

La data de 13.03.2009, respectiv data de 31.12.2010, petenta a înregistrat intrarea în patrimoniu a mijlocului fix "Amenajări teren ...", la valoarea lei, respectiv ulterior la valoarea de ... lei, rezultând TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în cuantum de lei (... lei x 19%).

Organele de control au constatat ulterior, că în baza Actului adițional nr. 3 la contractul de închiriere din data de 11.12.2007, petenta a decis rezilierea contractului începând cu data de 25.04.2012 ca urmare a intrării în insolvență a SCRL și înregistrării unor datorii restante.

Petenta consideră neîntemeiată decizia organelor de control de a ajusta dreptul de deducere a TVA în valoare de lei, aferentă investițiilor realizate de societate în perioada 2008 - 2010 pe motiv că începând cu luna mai 2012 mijlocul fix "*nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile*", arătând că ajustarea TVA dedusă se impune în cazul în care un bun de capital este utilizat în activități care nu sunt taxabile (scutite fără drept) și nu în situația în care un bun de capital nu este efectiv utilizat pentru prestarea oricărei activități economice din motive obiective.

Organele de control nu au ținut cont de această distincție, astfel că Societății i s-a impus obligația de ajustare a taxei deduse pentru simplul motiv că bunul de capital nu a fost utilizat. Ori o astfel de interpretare a prevederilor art.149 este una care dă naștere unei aplicări abuzive a prevederilor Codului Fiscal și implicit conduce și în situații în care din motive obiective, contribuabilul nu poate să desfășoare activități economice.

Consideră aplicabile prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele Metodologice de Aplicare a art. 145 din Codul Fiscal, conform căruia:

„Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pleiunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewateleitzilting (INZO) împotriva Statului Belgian.”

Mai mult, astfel cum a fost menționat și în prevederile anterior invocate, decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/94 INZO oferă argumente fără echivoc în sprijinul tratamentului de TVA aplicat de către Societate, reluând *in integrum* motivarea de la punctul precedent în legătură cu aceasta.

În motivarea contestației este invocată corespondența purtată de către reprezentanții A , societatea însărcinată să găsească noi chiriași, din care rezultă

eforturile desfășurate de aceștia de a contacta și propune colaborări unor potențiali chiriași precum În acest sens supune atenției corespondența desfășurată în vederea negocierii închirierii suprafeței (Anexa nr. 12).

Consideră că în baza documentelor anexate se poate proba efortul Societății în căutarea unui nou client pentru spațiul devenit vacant ca urmare a rezilierii contractului inițial și implicit se poate admite dincolo de orice dubiu că Societatea și-a manifestat în mod obiectiv intenția de a desfășura activități taxabile.

Mai mult, corespondența menționată mai sus oferă și informații cu privire la importanța închirierii spațiului respectiv pentru a crește gradul de ocupare, veniturile societății și implicit a aduce și un plus de competitivitate într-un mediu concurențial.

Prin urmare consideră că motivul invocat de organele de control în vederea ajustării taxei pe valoare adăugate, respectiv aplicarea prevederilor art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul Fiscal ("*ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial în alte scopuri decât activități economice*") nu este susținut de vreo dovadă obiectivă.

Jurisprudența CJUE a statuat prin cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV faptul că ajustarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu investițiile realizate de către persoana impozabilă nu poate fi retras în condițiile în care aceasta, ca urmare a unor circumstanțe dincolo de controlul ei, nu a putut utiliza bunurile sau serviciile respective cu scopul de a desfășura operațiuni taxabile.

Mai mult jurisprudența CJUE a statuat prin cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV faptul că ajustarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu investițiile realizate de către persoana impozabilă nu poate fi retras în condițiile în care aceasta, ca urmare a unor circumstanțe dincolo de controlul ei, nu a putut utiliza bunurile sau serviciile respective cu scopul de a desfășura operațiuni taxabile.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse, solicită organului competent să soluționeze contestația, ca prin decizia ce se va pronunța să dispună anularea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere cu privire la aspectele menționate mai sus.

Având în vedere toate argumentele prezentate în cuprinsul contestației solicită admiterea acesteia și pe cale de consecință:

1) anularea parțială a Deciziei de impunere în ceea ce privește stabilirea în sarcina Societății a:

o sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, precum și dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere aferente acesteia;

o sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, precum și dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere aferente;

2) exonerarea Societății de la plata sumei solicitate a fi anulată potrivit capătului de cerere de mai sus, enumerând normele legale care au stat la baza argumentelor sale.

În probațiune petenta a depus înscrisurile anexate contestației:

Anexa nr. 1: Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MS ... și Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 29/05/2015 nr. F-MS ... ;

Anexa nr. 2 : Estras din RUC;

Anexa nr. 3: Jurisprudența relevantă;

Anexa nr. 4: Detaliere a cheltuielilor aferente dobânzilor și pierderilor din diferențe de curs valutar;

Anexa nr. 5: Copie a instrucțiunilor emise de Banca Națională a Olandei privind atestarea BV;

Anexa nr. 6: Convenția dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital;

Anexa nr. 7: Copie a contractului de gestiune imobiliară din data de 18.12.2008 încheiat cu A SP Z.O.O. Polonia Sucursala România;

Anexa nr. 8: Copie a contractului încheiat cu SC CSRL;

Anexa nr. 9: Copie a contractului de administrare a proprietății încheiat cu SC SA;

Anexa nr. 10: Anexă la factura/20.10.2010 numită „time narrative”;

Anexa nr. 11: Corespondență relevantă între Societate și diverși potențiali chiriași (ex: ...);

Anexa nr. 12: Corespondență privind eforturile Societății de contractare a unor potențiali chiriași precum

II. S.C. X S.R.L. a fost supusă unei activități de inspecție fiscală, desfășurate de către Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Regională a Finanțelor Publice Brașov, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș.

La finalizarea inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Mureș a emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-MS, în baza căruia a fost emisă și Decizia de impunere nr. F-MS ... , prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sarcina Societății în quantum total de lei.

În cadrul Capitolului nr. 1 din RIF la punctul 7 se precizează că perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală a fost 19.01.2015-25.05.2015 (patru luni și 6 zile) existând de asemenea și o perioadă de suspendare a inspecției fiscale (03.04.2015-13.05.2015 – o lună și zece zile).

Se mai arată în cadrul Capitolului 1, punctul 6 din RIF faptul că în Registrul Unic de Control al Societății (denumit în continuare „RUC”) data de începere a inspecției fiscale a fost înregistrată la poziția 11/19.01.2015.

Totodată, în cadrul Capitolului I, punctul 3 din RIF se face referire la următoarele avize de inspecție fiscale în baza cărora s-a desfășurat activitatea de inspecție fiscală de către AJFP Mureș, astfel:

- Nr. Aviz: 211 Data Aviz: 04.09.2014 (denumit în continuare „Aviz de inspecție 1”);

- Nr. Aviz: 38 Data Aviz: 06.03.2015 (denumit în continuare „Aviz de inspecție 2”);

- Nr. Aviz: 99 Data Aviz: 14.05.2015 (denumit în continuare „Aviz de inspecție 3”)

- Nr. Aviz: 98 Data Aviz: 14.05.2015 (denumit în continuare „Aviz de inspecție 4”).

Cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a efectuat verificarea următoarelor perioade și obligații fiscale, astfel cum rezultă din întreg cuprinsul RIF, precum și din Capitolul VII - Sinteza constatărilor fiscale, pagina 44 din RIF:

- Obligație fiscală principală - impozit pe profit: 01.01.2007 - 31.12.2014

- Obligație fiscală principală - taxă pe valoare adăugată: 01.12.2009 - 31.12.2014.

Totodată, în cuprinsul anexelor de la RIF (Capitolul VII - Anexa, pagina 45, punctul 14) se indică analizarea „Declarației privind impozitul pe profit aferent anului 2007 - formularul 101, rectificativă, depusă în data de 15.04.2009”.

Ca urmare a verificării impozitului pe profit, cu privire la obligațiile fiscale aferente anilor 2007 - 2009 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de lei - rezultat din creșterea bazei de impozitare astfel:

- pentru anul 2007 - cu suma de lei;

- pentru anul 2008 - cu suma de lei;

- pentru anul 2009 - cu suma de ... lei.

În perioada 19.01.2015 - 25.05.2015 a fost desfășurată la sediul petentei o inspecție fiscală ce a acoperit impozitul pe profit datorat în perioada 01.01.2007 până la 31.12.2014. În urma acestei verificări a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în cuantum de lei aferentă următoarelor cheltuieli considerate a fi nedeductibile din punct de vedere al impozitului pe profit:

- Pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente dobânzilor datorate în legătură cu împrumuturile pe termen lung acordate de entități, altele decât instituții de credit, în perioada 2007 - 2014 în cuantum de lei;

- Cheltuieli cu dobânda aferente împrumutului acordat de („F ”), în baza contractului încheiat în data de 13.12.2013, înregistrate în anii 2013 și 2014 în cuantum de lei;

- Cheltuieli cu dobânda aferentă împrumuturilor acordate de SC ... SRL („... ”) în cuantum de ... lei;
- O parte din cheltuielile cu amortizarea clădirii ... (respectiv 77.35%) înregistrate în perioada 2009 - 2014, în cuantum de ... lei.
- Cheltuieli cu serviciile de management furnizate de către A ...P Z.O.O. Polonia Sucursala România („A ”) în perioada 2008 - 2014 în cuantum de ... lei;
- Cheltuieli cu achiziționarea de bunuri și servicii în perioada 2011 - 2013 în cuantum de lei, ca urmare a reîncadrării acestor tipuri de cheltuieli în categoria imobilizărilor corporale și a deducerii acestora prin amortizare; și
- Alte cheltuieli nedeductibile pentru perioada 2007 - 2014 în cuantum de lei.

Astfel, aferent bazei impozabile stabilite suplimentar de lei, reprezentanții autorităților fiscale au stabilit un impozit pe profit suplimentar de lei și obligații fiscale accesorii aferente de ... lei. La calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, inspecția a avut în vedere pierderea înregistrată de S.C. X S.R.L. în această perioadă, inclusiv pierderea aferentă anului 2007 ce nu a fost reportată de către petentă și utilizată în anul 2012.

După cum rezultă din cuprinsul RIF, petenta a respectat prevederile legislative privind limitarea în funcție de rata dobânzii și de gradul de îndatorare al companiei, în ceea ce privește deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu dobânda și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferentă împrumuturilor pe termen lung contractate de la alte entități decât cele indicate expres la art. 23 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare („Codul Fiscal”). Astfel, deoarece gradul de îndatorare a avut valori negative, petenta a considerat, în conformitate cu legislația fiscală în vigoare, temporar nedeductibile la calculul impozitului pe profit dobânzile și pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, dar nu și pierderea netă din diferențe de curs valutar în legătură cu dobânzile datorate pentru respectivele împrumuturi (a se vedea pag. 12 din RIF).

De asemenea, potrivit RIF, pentru anii 2013 și 2014, petenta a considerat cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente sumelor împrumutate de la F deductibile la calculul impozitului pe profit, considerând că limitarea de mai sus nu se aplică împrumuturilor de la această entitate pentru respectivii ani. (a se vedea pag. 12 din RIF).

După cum rezultă din cuprinsul RIF și din documentele prezentate în cadrul inspecției fiscale (a se vedea pag. 20 din RIF), această clădire a fost edificată de petentă în scopul închirierii către doi beneficiari:

- suprafața de mp către SC StSA (St, în cele ce urmează), în baza contractului de închiriere din data de 30.01.2008; și
- suprafața de mp către SC Pr SRL, în baza contractului de închiriere nr. .../22.04.2008.

De asemenea, s-a constatat că spațiul ce face obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC Pr SRL a fost pus la dispoziția acestuia începând cu data de 05.03.2009, dată de la care petenta a facturat contravaloarea chiriei aferente. În ceea ce privește contractul încheiat cu St, deoarece termenul de predare agreat nu a putut fi respectat, acesta a decis rezilierea contractului de închiriere. Astfel, spațiul devenit vacant în urma rezilierii contractului, parte din clădire a rămas neocupat în perioada 2009 - 2014.

În raport cu împrejurările descrise mai sus inspecția fiscală a constatat că deoarece parte din suprafața mijlocului fix (4.100 mp) „nu a fost utilizată în perioada supusă inspecției fiscale în scopul obținerii de venituri impozabile, întrucât nu au fost înregistrate venituri din operațiuni din închiriere” pentru respectiva suprafață, petenta nu are dreptul de a înregistra „amortizare contabilă cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscală în perioada respectivă, pentru întreaga suprafață” a mijlocului fix respectiv.

Astfel, inspecția fiscală a reconsiderat o parte din cheltuielile cu amortizarea clădirii ... (respectiv 77.35%) înregistrate în perioada 2009 - 2014, în cuantum de lei, nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

După cum rezultă din cuprinsul RIF și din documentele prezentate în cadrul inspecției fiscale (a se vedea pag. 16 din RIF) A facturează petentei pentru servicii o taxă de management, anuală, egală cu 4,5% din valoarea chiriei proiectată anuală, care ulterior se regularizează la nivelul venitului obținut din închirierea centrului comercial.

De asemenea, reiese din RIF, că în perioada de derulare a contractului încheiat cu A , petenta are, de asemenea, încheiate contracte de administrare cu SC C SRL6 (C, în continuare) pentru perioada 01.08.2007 -31.12.2010 și respectiv SC (B , în continuare) pentru perioada 01.01.2011 - prezent (încheiat după ce B a preluat activitatea și angajații C) (a se vedea pag. 18 din RIF).

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management facturate de A , inspecția fiscală a stabilit că nu sunt îndeplinite cerințele privind „necesitatea prestării unor asemenea servicii în baza contractelor încheiate și justificarea cu documente a prestațiilor respective”, prin urmare au reclasificat respectivele cheltuieli, în cuantum de LEI ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit (a se vedea pag. 19 din RIF).

În primul rând, inspecția fiscală a stabilit că „deși contractul de gestiune imobiliară a fost semnat în data de 18.12.2008”, suma cuprinsă în factura din decembrie 2008 „constituie taxa de management datorată Managerului pentru perioada 01.01.2008 -31.12.2008”, prin urmare „se concluzionează că pentru perioada 01.01.2008 -31.12.2008 nu există un contract scris pentru prestarea serviciilor de management facturate, întrucât acesta nu poate fi aplicat retroactiv”.

De asemenea, inspecția fiscală susține că „din analiza documentelor prezentate (facturile însoțite de o anexă de calcul și contractul) se constată că

acestea nu sunt în măsură să justifice prestarea serviciilor în cauză". Totodată, afirmă că din analiza contractelor încheiate de petentă cu C, respectiv B „se constată că obiectul acestora constă în servicii administrative și de management, obiect ce se suprapune" cu cel al contractului încheiat cu A .

După cum rezultă din cuprinsul RIF, în cursul anilor 2011, 2012 și 2013, petenta a înregistrat pe conturi de cheltuielă contravaloarea unor bunuri sau prestări de servicii, cum ar fi: lucrări amenajare, lucrări aferente unor sisteme de încălzire și climatizare (ex. pompe de căldură, instalații de ventilație și climatizare), lucrări instalații electrice (în principiu schimb de becuri), reasfaltare drum acces (a se vedea pag. 22 din RIF), în legătură cu care petenta pretinde că au reprezentat, în principiu, reparații/înlocuiri ale unor mijloace fixe deja existente sau amenajări efectuate la solicitările unor noi chiriași.

Astfel, petenta a inclus respectivele cheltuieli în cheltuieli de exploatare, considerându-le deductibile la calculul impozitului pe profit, în perioada în care le-a înregistrat.

În raport cu cele de mai sus, inspecția fiscală a concluzionat că „având în vedere că lucrările menționate reprezintă investiții care au avut ca scop fie îmbunătățirea parametrilor de funcționare a imobilului, fie obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale (au fost amenajate spații ce urmau a fi închiriate) petenta avea obligația înregistrării acestora, în conturi de imobilizări corporale (clădire X , clădire X , amenajări de terenuri) prin creșterea valorii acestora, urmând să recupereze cheltuielile respective dreptat prin amortizare, pe durata normală de utilizare rămasă". Totodată, echipamentele de natura pompelor de căldură, instalațiilor de ventilație și climatizare furnizate și montate, reprezintă mijloace fixe al căror cost se recuperează prin amortizare [...]"

Prin urmare, inspecția fiscală a recalculat baza impozabilă aferentă perioadei 2012 -2014, având în vedere cheltuielile cu amortizarea convenite pentru aceste mijloace fixe.

De asemenea inspectorii fiscali au stabilit în raportul de inspecție fiscală, la capitolul dedicat aspectelor legate de impozit pe profit, faptul că facturile primite de Societate „ar putea reprezenta contravaloarea unor servicii juridice în cadrul grupului, aferente altor proiecte, pentru care nu s-au prezentat alte materiale care să justifice natura serviciilor prestate (dacă sunt aferente operațiunilor economico-financiare derulate de societatea verificată)".

Pe cale de consecință organele de control au refuzat dreptul de deducere a taxei în cuantum de ... lei, lăsând petentei obligația de colectare a taxei, ca urmare a aplicării mecanismului taxării inverse.

Organele de inspecție au reținut faptul că petenta nu a prezentat contractul și nici alte documente în baza cărora au fost prestate serviciile și a ajuns la concluzia că petenta „nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de A ... SA Franța, în perioada septembrie 2011 - octombrie 2014, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adăugată în cuantum total de lei, societatea aplicând taxarea inversă pentru aceste achiziții (4426 = 4427)”.

Organele de control au refuzat dreptul de deducere al taxei prin aplicarea mecanismului taxării inverse, lăsând însă obligația de colectare a TVA în cuantum de ... lei.

Organele de control au consemnat în Raportul de Inspecție Fiscală faptul că petenta a prezentat, pe lângă 3 facturi (factura nr. .../28.09.2010, factura nr. .../20.10.2010, factura nr. .../06.06.2011), contractul de asistență juridică încheiat cu furnizorul precum și o anexă la factura .../20.10.2010 numită „time narrative” în limba engleză. Cu toate acestea, inspectorii au stabilit că acest document nu este suficient pentru a demonstra prestarea serviciilor juridice în beneficiul petentei, pe motivul că documentul justifică doar contravaloarea serviciilor facturate cu factura .../20.10.2010 în cuantum de ... lei și pe cale de consecință au refuzat dreptul de deducere al TVA arătând că petenta „nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă al de servicii facturate de ... CF ...”.

În Raportul de Inspecție Fiscală, organele de control precizează că „Așa cum s-a prezentat la cap. III Constatări fiscale "Impozitul pe profit", s-a constatat că SC X Targu Mureș SRL nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de A SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (RO ...), în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este în cuantum lei”.

Inspecția desfășurată în perioada 19.01.2015 - 25.05.2015 a vizat de asemenea obligațiile societății privind taxa pe valoare adăugată (TVA) datorată în perioada 01.12.2009 până la 31.12.2014. În urma controlului organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... RON reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă următoarelor operațiuni:

- Prestări de servicii facturate de CF, persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „CF Franța”), pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de RON;
- Prestări de servicii facturate de ... CF SCA (în continuare numită „... CF România”) pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... RON;
- Prestări de servicii facturate de A ... SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (în continuare numită „A ”) în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... RON;
- Prestări de servicii facturate de A Europe SA Franța, persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „A Franța”) în perioada septembrie 2011 - octombrie 2012, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA de RON;

- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de ... RON ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția bunului de capital identificat drept „Clădire ... ” (respectiv 77.35% din suprafața totală) înregistrată în evidențele contabile ale societății la data de 03.03.2009 și investiția ulterioară aferentă acestui mijloc fix din data de 31.12.2010);
- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de RON ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția și amenajarea ulterioară a bunului de capital identificat drept „Amenajare teren”;
- Prestări de servicii facturate de M , persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Cehia (numită în continuare „M Cehia”) pentru care TVA aferentă este în cuantum de ... RON.

În plus față de aceste obligații suplimentare de TVA, organele fiscale de control au stabilit obligații fiscale accesorii aferente, în sumă totală de ... RON, din care penalități de întârziere în sumă de ... RON, respectiv dobânzi în cuantum de ... RON.

În Raportul de Inspecție Fiscală, organele de control precizează că "Așa cum s-a prezentat la cap. III Constatări fiscale "Impozitul pe profit" lit. g1), s-a constatat ca SC X SRL nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de A ... SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (RO ...), în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este în cuantum ... lei".

Organele de control au stabilit că petenta este obligată la ajustarea TVA dedusă în relație cu investiția realizată în mijlocul fix „Amenajare teren ...”, începând cu luna mai 2012, aducând drept argument faptul că de la această dată mijlocul fix nu a mai fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile.

Organele de control au stabilit că petenta avea obligația de a ajusta TVA deductibilă aferentă părții neocupate a mijlocului fix "Clădire St Pr", începând cu anul 2010 (anul ultimei recepții), pe motivul că această parte, respectiv 77.35% din suprafața totală a mijlocului fix, nu a fost utilizată în scopul obținerii de venituri impozabile, nefiind înregistrate venituri din chirii. Organele de control au invocat în acest sens aplicarea prevederilor art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul Fiscal.

Organele de control nu au ținut cont de această distincție, astfel că Societății i s-a impus obligația de ajustare a taxei deduse pentru simplul motiv că bunul de capital nu a fost utilizat. Ori o astfel de interpretare a prevederilor art.149 este una care dă naștere unei aplicări abuzive a prevederilor Codului Fiscal și implicit conduce și în situații în care din motive obiective, contribuabilul nu poate să desfășoare activități economice.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale de natura impozitului pe profit și TVA în cuantum total de ... lei, astfel:

- ... lei – impozit pe profit

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

III. S.C. X S.R.L. cu sediul în loc. ..., jud. Mureș, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., are cod unic de înregistrare RO ... , si are ca obiect principal de activitate „....., cod”.

1. CU PRIVIRE LA ASPECTELE DE ORDIN PROCEDURAL ALE ACTIVITĂȚII DE INSPECȚIE FISCALĂ

1.1 Referitor la capătul de cerere din contestația formulată privind nelegalitatea întregii activități de inspecție fiscală din perspectiva neregularităților privitoare la avizele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În fapt inspecția fiscală desfășurată la petentă s-a efectuat în baza mai multor avize de inspecție fiscală, emise în datele consemnate în RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestate.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 46, art. 101, art. 102 din O.G 92/2003 privind Codul procedură fiscală, art. 3 și art. 9 din Legea 252/2003 privind registrul unic de control:

“ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.

ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată

inspecția

fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(...)

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare

(7) Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”

Legea nr. 252 din 10 iunie 2003 privind registrul unic de control:

„ART. 3

(1) Contribuabilii prevăzuți la art. 1 alin. (1) au obligația de a prezenta organelor de control registrul unic de control.

(2) Organele de control au obligația de a consemna în registru, înaintea începerii controlului, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul.

(3) Organele de control prevăzute la art. 2 sunt obligate ca înainte de începerea acțiunii de control să consulte actele de control încheiate anterior,

care au legătură cu domeniul lor de activitate, pentru a cunoaște constatările făcute, măsurile stabilite și stadiul îndeplinirii lor.

(4) Controlul se poate desfășura numai după consemnarea în registrul unic de control a datelor prevăzute la alin. (2).

(5) În situația neprezentării registrului unic de control, verificarea se efectuează, iar cauzele neprezentării se consemnează în actul de control.

ART. 9

Neînscierea, de către organele de control specializate, în registrul unic de control a elementelor obligatorii prevăzute la art. 3 alin. (2) și la art. 4 constituie abatere disciplinară și se sancționează potrivit prevederilor Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, cu modificările și completările ulterioare sau, după caz, potrivit legislației muncii.”

Din analizarea stării de fapt constatată conform documentelor existente la dosarul cauzei coroborat cu normele legale incidente acesteia, rezultă că norma legală specială care reglementează în domeniul obligațiilor pe care le au organele de control în legătură cu începerea inspecției fiscale este reprezentată de Legea nr. 252/2003 privind Registrul unic de control, cât și în Codul de procedură fiscală, republicat.

Totodată această normă legală – Legea nr. 252/2003 – stabilește și situațiile în care organele de control specializate sunt sancționate, statuând în mod explicit când apar situațiile ce constituie abateri disciplinare, sancționate conform Legii nr. 188/1999, republicată, sau după caz, potrivit legislației muncii.

Pe cale de consecință, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, pretenția petentei că eventuala nerespectare de către organele de inspecție fiscală a reglementărilor legale referitoare la avizele de inspecție fiscală emise cu afectarea directă a consemnărilor efectuate de acestea în Registrul unic de control, ar avea drept rezultat anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, se situează în afara cadrului legal, atâta vreme cât în Codul de procedură fiscală, aceste motive nu se regăsesc în mod explicit la articolele care reglementează situațiile în care actele administrativ fiscale sunt lovite de nulitate.

Invederăm petentei, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, că în legătură cu aspectele descrise la pct.1.1 al contestației formulate, are posibilitatea de a se adresa Comisiei de disciplină, în condițiile în legii, aspectele semnalate nefiind de competența organelor specializate conform art. 209 alin. 1 din Codul procedură fiscală, în condițiile în care legiuitorul în cuprinsul Codului de procedură fiscală nu a instituit în mod explicit o legătură de cauzalitate între avizul de inspecție fiscală și nulitatea actelor administrativ fiscale emise urmare finalizării inspecției fiscale.

1.2. Referitor la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anilor 2007-2009, se rețin următoarele:

În fapt, cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a efectuat verificarea următoarelor perioade și obligații fiscale, astfel cum rezultă din întreg cuprinsul RIF, precum și din Capitolul VII - sinteza constatărilor fiscale, pagina 44 din RIF:

- Obligație fiscală principală - impozit pe profit: 01.01.2007 - 31.12.2014
- Obligație fiscală principală - taxă pe valoare adăugată: 01.12.2009 - 31.12.2014

Totodată, în cuprinsul anexelor de la RIF (Capitolul VII - Anexe, pagina 45, punctul 14) rezultă că s-a efectuat analizarea „Declarației privind impozitul pe profit aferent anului 2007 - formularul 101, rectificativă, depusă în data de 15.04.2009”.

Ca urmare a efectuării verificării impozitului pe profit, cu privire la obligațiile fiscale aferente anilor 2007 - 2009 s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de lei - rezultând din creșterea bazei de impozitare astfel:

- pentru anul 2007 - cu suma de ... lei;
- pentru anul 2008 - cu suma de ... lei;
- pentru anul 2009 - cu suma de ... lei.

În drept, în cauză sunt incidente art. 91, art. 92 din O.G nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 91

„Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

ART. 92

Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

(...)

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.”

Astfel din consultarea Dosarului fiscal al SC X TARGU MUREȘ SRL, cu ocazia inspecției fiscale parțiale aflată în curs de desfășurare, s-a constatat faptul ca, petenta are depuse și înregistrate la organul fiscal competent Declarații rectificative privind impozitul pe profit aferent anilor 2007, 2008, 2009 și 2010, astfel:

- pentru anul 2007, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr./15.04.2009;

- pentru anul 2008, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr./18.07.2013;

- pentru anul 2009, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. .../18.07.2013;

- pentru perioada 01.01-30.09.2010, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. .../18.07.2013;

- pentru perioada 01.10-31.12.2010, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. .../18.07.2013.

Învederăm că, prin corectarea declarațiilor anuale privind impozitul pe profit a fost majorată pierderea fiscală, respectiv diminuat profitul impozabil, declarate inițial pentru anul de raportare, după cum urmează:

- pentru anul 2007 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;

- pentru anul 2008 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;

- pentru anul 2009 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;

- pentru perioada 01.01- 30.09.2010 s-a diminuat profitul impozabil cu suma de lei;

- pentru perioada 01.10- 31.12.2010 s-a diminuat profitul impozabil cu suma de lei.

Astfel, prin depunerea declarațiilor rectificative de către petentă, s-a întrerupt termenul de prescripție prevăzut la art. 91 din O.G. nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscală, conform căroră: “*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

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

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

Totodată, rezultă că unul din motivele pentru care s-a extins perioada verificata pentru anii 2007-2009 a fost faptul ca în această perioadă societatea a înregistrat o pierdere în cuantum total de lei, ce a fost preluată în declarațiile privind impozitul pe profit - formular 101 ulterioare, diminuând rezultatul fiscal pentru perioada cuprinsa inițial in avizul de inspecție fiscală.

Conform art. 91 din actul normativ citat, pentru anul 2009 termenul de prescripție începe sa curgă de la data de 01.01.2011 (anul următor depunerii declarației 101) și se împlinește la data 31.12.2015, dar având în vedere

rectificativa depusă în anul 2013 pentru anul 2009, termenul de prescripție se întrerupe, acesta începând să curgă din data de 01.01.2014 până la data de 31.12.2018.

Având în vedere că în anul 2009 s-a depus o declarație rectificativă privind impozitul pe profit aferentă anului 2007, perioada supusă inspecției fiscale a putut fi extinsă și asupra anului 2007, existând indicii de diminuare a rezultatului fiscal, ca în situația petentei, prin rectificativa depusă majorându-se pierderea fiscală cu suma de lei.

Invocarea de către petentă în motivarea contestației a jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere, având în vedere că jurisprudența nu reprezintă izvor de drept.

Mai mult învederăm petentei că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în situația dată a intervenit cauza de întrerupere reglementată la art. 92 (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, respectiv corectarea chiar de către petentă a declarațiilor fiscale.

Că aceste declarații fiscale nu au fost corectate cu obligațiile fiscale stabilite suplimentar care fac obiectul cauzei deduse judecății - nu are relevanță, în condițiile în care în cuprinsul art. 92 (1) lit. c) Cod procedură fiscală nu este indicat în mod explicit sensul în care trebuie corectată declarația fiscală (respectiv numai prin recunoașterea impozitului datorat).

Pentru toate aceste motive pretențiile petentei din contestația formulată referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anilor 2007-2009, nu au suport legal.

1.3. Referitor la depășirea nelegală a perioadei verificate cu ocazia efectuării inspecției fiscale, se rețin următoarele:

În fapt, în timpul inspecției fiscale efectuate la petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta deși are ca obiect de activitate dezvoltarea (promovarea) imobiliară, realizând în perioada 2010-2013, o cifră de afaceri de ordinul zeci milioane lei, nu au realizat profit, în toată această perioadă, rezultatul desfășurării activității sale concretizându-se în pierdere.

Mai mult, din consultarea dosarului fiscal al petentei s-a constatat că petenta a depus și înregistrat la organul fiscal competent Declarații rectificative privind impozitul pe profit aferent anilor 2007, 2008, 2009 și 2010, astfel:

- pentru anul 2007, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. /15.04.2009;
- pentru anul 2008, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. ... /18.07.2013;
- pentru anul 2009, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. /18.07.2013;

- pentru perioada 01.01-30.09.2010, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. .../18.07.2013;
- pentru perioada 01.10-31.12.2010, Declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată sub nr. .../18.07.2013.

Prin corectarea declarațiilor anuale privind impozitul pe profit a fost majorată pierderea fiscală, respectiv diminuat profitul impozabil, declarate inițial pentru anul de raportare, după cum urmează:

- pentru anul 2007 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;
- pentru anul 2008 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de .. lei;
- pentru anul 2009 s-a majorat pierderea fiscală cu suma de ... lei;
- pentru perioada 01.01- 30.09.2010 s-a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei;
- pentru perioada 01.10- 31.12.2010 s-a diminuat profitul impozabil cu suma de ... lei.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 98 (3) din O.G nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, actualizată, privind Codul de procedură fiscală:
„ART. 98

Perioada supusă inspecției fiscale

(...)

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.*

Astfel coroborând starea de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei cu norma legală incidentă, concluzia care se impune cu puterea evidenței este aceea că pretenția petentei de a nu se extinde inspecția fiscală în condițiile legii în situația în care aceasta a realizat pierdere în toată perioada verificată și a depus mai multe declarații rectificative, întrerupând astfel termenul de prescripție, excede cadrului legal, indiciile care au determinat autoritatea fiscală să extindă inspecția putând consta chiar în lipsa realizării profitului de către petentă, pe întreaga perioadă în care desfășurarea activității sale s-a soldat mereu cu pierdere, în condițiile în care conform declarațiilor rectificative depuse de aceasta, nu numai că nu a realizat profit, dar s-a majorat pierderea fiscală.

În virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, susținerile reprezentantului petentei din contestația formulată că nu i-au fost comunicate decizii de extindere a perioadei verificate, se situează în afara cadrului legal, în condițiile în care în cuprinsul Codului de procedură fiscală nu există vreun articol care instituie în sarcina autorității fiscale emiterea unor astfel de înscrisuri în situația extinderii inspecției fiscale.

Învedereăm petentei că extinderea inspecției fiscale asupra sa a fost fundamentată prin completarea formularelor PIF „Propunere de efectuare a unei inspecții fiscale” înregistrate la AJFP Mureș - Inspecție fiscală sub nr. ... și nr. ..., (anexa nr. 1 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației), aprobate de conducătorul activității de inspecție fiscală, respectându-se procedurile stabilite prin Ordinul nr.364/25.03.2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală.

„Deciziile” organului fiscal cu privire la extinderea perioadei verificate, reprezintă în fapt aprobarea de către conducătorul activității de inspecție fiscală a propunerilor formulate, în baza cărora a fost emis ulterior avizul de inspecție fiscală pentru perioada extinsă, fără a se comunica petentei aceste propuneri, care nu-i sunt opozabile.

Astfel, extinderea inspecției fiscale asupra petentei este corectă și legală, fiind dispusă în condițiile art. 98 alin. 3 Cod procedură fiscală având în vedere faptul că în perioada verificată inițial 2010-2013, petenta nu a realizat vreun profit, prin declarațiile rectificative depuse majorând pierderea fiscală.

1.4. Referitor la “Grava vătămare a dreptului la apărare al societății” invocată în cuprinsul contestației formulate, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că anterior emiterii Raportului de inspecție fiscală din 29.05.2015 care a stat la baza deciziei de impunere contestate, în timpul discuției fiscale cu reprezentantul împuternicit al petentei, d-na. ... , la 25.05.2015, aceasta a dat și semnat pe propria răspundere, în baza art. 105 alin. 8 Cod procedură fiscală și sub sancțiunea faptei de fals în declarații prevăzute de art. 292 Cod penal, o Declarație din care rezultă că „am pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora; (...) 11- Alte aspecte de declarat – nu au existat” anexa nr. 60 la RIF.

De asemenea, în aceeași dată, 25.05.2015, d-na. ... a semnat și ștampilat punctul de vedere (anexa nr. 59 la RIF), cu ocazia prezentării proiectului de RIF pentru perioada 2007-2014 declarând că nu este de acord cu privire la constatările inspecției fiscale, însă “nu formulez punct de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale” și „vom formula obiecțiuni în termenul legal de contestație”.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 2, art. 9, art. 107 Cod procedură fiscală și art. 13 Cod procedură civilă:

„ART. 2

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative (...)

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă”.

Codul de procedură civilă:

„ART. 13

Dreptul la apărare

(1) Dreptul la apărare este garantat.

(2) Părțile au dreptul, în tot cursul procesului, de a fi reprezentate sau, după caz, asistate în condițiile legii. În recurs, cererile și concluziile părților nu pot fi formulate și susținute decât prin avocat sau, după caz, consilier juridic, cu excepția situației în care partea sau mandatarul acesteia, soț ori rudă până la gradul al doilea inclusiv, este licențiată în drept.

(3) Părților li se asigură posibilitatea de a participa la toate fazele de desfășurare a procesului. Ele pot să ia cunoștință de cuprinsul dosarului, să propună probe, să își facă apărări, să își prezinte susținerile în scris și oral și să exercite căile legale de atac, cu respectarea condițiilor prevăzute de lege”. (...)

„Art. 9

Dreptul de a fi ascultat - Cod procedură fiscală

Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;

c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;”

„Art. 107

Dreptul contribuabilului de a fi informat - Cod procedură fiscală

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

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

în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

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

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

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

Astfel din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, mai sus descrise, coroborat cu normele legale incidente cauzei rezultă cu puterea evidenței, chiar din Declarația anexa 60 la Raportului de inspecție fiscală a dnei. ... în calitate de reprezentant al petentei, că aceasta "10-pe parcursul inspecției fiscale am fost informat asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală", fiind astfel respectate dispozițiile legale în materie referitoare la posibilitatea petentei de a participa la toate fazele de desfășurare ale inspecției fiscale, având cunoștință permanent de constatările inspecției fiscale.

Astfel alegerile reprezentantului petentei din cuprinsul contestației formulate în legătură cu înlăturarea dreptului la apărare al petentei sunt lipsite de suport real, atâta vreme cât, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, chiar dna. ... , fiind împuternicită ca reprezentant al petentei, a declarat pe propria răspundere că a fost informată pe tot parcursul inspecției fiscale asupra celor contestate.

Pretenția petentei de anulare a actelor administrativ fiscale care fac obiectul cauzei deduse judecării ca o consecință a anulării întregii inspecții fiscale pe motivul că petentei i-a fost prezentat și nu comunicat proiectul Raportului de inspecție fiscală, excede cadrului legal care reglementează în materie, respectiv art. 107 Cod procedură fiscală, atâta vreme cât chiar împuternicita petenei - dna. ... - a declarat pe propria răspundere că i-a fost prezentat proiectul de Raport de inspecție fiscală și nu formulează punct de vedere, arătând că va formula obiecțiuni în termenul legal pentru contestație.

Rezultă că varianta de fapt pe care reprezentantul petentei încearcă să o inducă prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, nu corespunde realității motiv pentru care aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

1.5. Referitor la aspectul privind depășirea perioadei legale pentru desfășurarea inspecției fiscale, invocat în motivarea contestației, se rețin următoarele:

În fapt, perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală a fost următoarea:

- data începerii inspecției fiscale este data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv 19.01.2015;

- data finalizării inspecției fiscale este data discuției finale, respectiv 25.05.2015;

- inspecția fiscală a fost suspendată la cererea contribuabilului, respectiv începând cu data de 03.04.2015 până în 12.05.2015;

Astfel, perioada de desfășurare a inspecției fiscale este: 19.01.2015 - 02.04.2015, respectiv 13.05.2015 - 25.05.2015, cumulând un număr de 87 zile calendaristice, astfel nu s-a depășit durata de 3 luni, prevăzută la art. 107 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 104 din O.G. 92/2004 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 104

Durata efectuării inspecției fiscale

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(2) *În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

(3) *Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”*

Ipoteza petentei din cuprinsul contestației depuse “În cursul inspecției fiscale a intervenit o perioadă de suspendare a inspecției ce a viza: desfășurarea unui/unor controale încrucișate”; este răsturnată de documentele existente la dosarul cauzei din care rezultă că suspendarea inspecției fiscale s-a efectuat la solicitarea petentei conținută de adresa înregistrată la AJFP Mureș - Inspecție Fiscală sub nr./03.04.2015, fiind astfel emis formularul Comunicarea suspendării inspecției fiscale (anexa nr. 3 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației), unde s-a precizat temeiul legal în baza căruia s-a suspendat inspecția fiscală, respectiv art. 2 lit. f) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, unde se precizează: „la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariției unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecție fiscală. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată”.

De asemenea, în vederea petentei că suspendarea solicitată de împuternicită sa la acea dată, în calitate de reprezentant legal al său, a fost motivată de faptul că „Starea de sănătate a contabilului societății (internarea în

spital) nu permite acestuia să ofere suportul necesar formulării în termenul legal a unor răspunsuri solicitate de către organele de control prin Nota explicativă din data 30.03.2015, precum și având în vedere faptul ca întrebările acoperă o perioadă îndelungată de timp, respectiv perioada 2007-2014, așadar operațiunea de compilare a documentelor la care întrebările fac referire presupune eforturi considerabile, apreciem că nu vom avea posibilitatea să răspundem în mod complet întrebărilor și solicitărilor de furnizare a documentelor în termenul de 5 zile stabilit inițial de către inspectorii AFP Mureș."

Rezultă astfel ca ceea ce petenta numește "o tergiversare a organelor de inspecție fiscală", a constat în realitate în acordarea, în condițiile legii, de către organele de inspecție fiscală, a posibilității petentei de a putea oferi informațiile și documentele solicitate prin nota explicativă din data de 30.03.2015, ținând cont și de faptul că angajații petentei au avut probleme de sănătate, astfel că susținerile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

2. CU PRIVIRE LA IMPOZITUL PE PROFIT

2.1 Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2007 - 2014 petenta SC X SRL a înregistrat cheltuieli cu dobânzi aferente împrumuturilor contractate de la instituții de credit sau alte entități (ex. ... , ... SA, ... BV, SC ... SRL etc.), precum și diferențe de curs valutar aferente respectivelor împrumuturi și dobânzi datorate (a se vedea pag. 10-11 din RIF).

A. În ceea ce privește cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente dobânzilor, din situația de fapt constatată din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, aceste cheltuieli cu diferențe de curs valutar aferente dobânzilor înregistrate în perioada 2007 - 2014, în cuantum de ... lei inspecția fiscală le-a considerat ca fiind asimilate "cheltuielilor cu dobânzile, reprezentând în fapt o ajustare a acestora în funcție de cursul valutar, ele fiind aferente aceluiași capital împrumutat" (a se vedea pag. 12 din RIF).

În drept în cauză sunt aplicabile prevederile art. 23 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 61 din HG 44/2004 privind normele metodologice:

„Art. 23

(3) în cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin. (1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin. (1). Cheltuielile din diferențele

de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului."

coroborat cu pct. 61 din HG 44/2004:

"intră sub incidența art. 23 alin. (3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat."

În ceea ce privește cheltuielile cu diferențe de curs valutar aferente dobânzilor înregistrate în perioada 2007 - 2014, în cuantum de ... lei (calculate de petentă cu ocazia depunerii contestației la suma de ... lei, cuprinzând și cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de ... lei aferente împrumuturilor de la FTg Mureș BV, care fac obiectul literei B), care au fost stabilite nedeductibile cu ocazia inspecției fiscale, se constată următoarele:

Petenta SC X SRL a avut în vedere doar pierderea netă din diferențe de curs valutar în legătură cu sumele împrumutate, și nu și pierderea netă din diferențe de curs valutar în legătură cu dobânzile datorate și neachitate aferente împrumuturilor. Pe acestea din urmă petenta le-a considerat deductibile, chiar dacă cheltuiala cu dobânda a fost nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Atât dobânzile cât și diferențele de curs valutar aferente dobânzilor datorate și neachitate sunt costuri ale capitalului împrumutat, pentru care se aplică același tratament fiscal, respectiv art. 23 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta, prin modalitatea în care a procedat, considerând nedeductibile cheltuielile cu dobânzile (cont 666) și deductibile cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente acestor dobânzi (cont 665) a creat o discrepanță în ceea ce privește tratamentul fiscal al acestora, având în vedere faptul că această cheltuială cu diferența de curs valutar reprezintă o ajustare în funcție de cursul valutar, a dobânzilor datorate între momentul la care ia naștere datoria și momentul stingerii acesteia.

Cheltuiala cu dobânda aferentă capitalului împrumutat datorată creditorilor nu reprezintă doar suma înregistrată în rulajul debitor al contului 666 cât și suma înregistrată în rulajul debitor al contului 665, în fapt acestea împreună reprezintă rulajul creditor al conturilor 462 (cu analiticele de dobânzi aferente) și conturile 4558.

În drept, conform Ordinului nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la CAPITOLUL VII FUNCȚIUNEA CONTURILOR se precizează:

„Contul 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar. În debitul contului 665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" se înregistrează:

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută (267, 411, 413, 451, 453, 456, 461);

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor plătite, la decontarea acestora (232, 234, 409);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (232, 234, 267, 409, 411, 413, 418, 451, 453, 456, 461);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută (512, 531, 541);

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor încasate, la decontarea acestora (419);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (161, 162, 166, 167, 168, 269, 401, 403, 404, 405, 408, 419, 451, 453, 455, 462, 509);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a depozitelor și altor valori de trezorerie în valută (512, 531, 541, 542, 267, 508);

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută (267, 508, 541, 542);

- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participată într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare (107);

- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (106).

Contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind dobânzile. în debitul contului 666 "Cheltuieli privind dobânzile" se înregistrează:

- **valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (168);**

- dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar (404);

- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entități afiliate și entități legate prin interese de participare (451, 453);

- valoarea dobânzilor cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității (455);

- valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile de cumpărare cu plata în rate (471);

- valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente (512);

- valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt (518, 519)".

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei de la lit.A a pct. 2.1 din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, contestația urmând a fi respinsă în legătură cu acestea.

B. În ceea ce privește cheltuielile cu dobânda și diferențe de curs valutar aferente împrumutului acordat de F , se constată următoarele:

În fapt, în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente sumelor împrumutate de la F , înregistrate în perioada 2013 - 2014, în cuantum de ... LEI, petenta a tratat ca deductibile aceste cheltuieli, la determinarea masei profitului, modalitate pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o eronată.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 23 (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.1 și art. 2 Legea nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare:

„ART. 23

Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(...)

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în norme, și cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine, instituțiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum și cele obținute în baza obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.”

Legea nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare:

„ART. 1

(1) Prezenta lege reglementează condițiile minime de acces la activitatea de creditare și desfășurarea acesteia pe teritoriul României, prin instituțiile financiare nebancare, în scopul asigurării și al menținerii stabilității financiare.

(2) Prevederile prezentei legi se aplică în mod corespunzător și sucursalelor din România ale instituțiilor financiare având sediul în străinătate, fără a aduce atingere dispozițiilor alin. (3).

(3) Nu sunt supuse dispozițiilor prezentei legi instituțiile financiare care intră sub incidența secțiunii a 2-a a cap. IV al titlului I al părții I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

(1) Activitatea de creditare se desfășoară cu titlu profesional prin instituții de credit și prin instituțiile financiare prevăzute la art. 1 alin. (3), în conformitate

cu dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 99/2006, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007, cu modificările și completările ulterioare, precum și prin instituții financiare nebancare, în condițiile stabilite prin prezenta lege, prin legile speciale care le reglementează activitatea și prin reglementările emise de Banca Națională a României în aplicarea prezentei legi.

(2) Este interzisă desfășurarea cu titlu profesional a activității de creditare de alte persoane decât cele prevăzute la alin. (1).

(3) Achiziționarea portofoliilor de credite, cu excepția situației în care creditele sunt încadrate în categoria pierdere, conform reglementărilor în materia clasificării creditelor, sau a cazului în care portofoliile achiziționate sunt afectate garantării emisiunii de instrumente financiare securizate, este permisă doar entităților prevăzute la alin. (1).”

În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente sumelor împrumutate de la FTg. Mureș BV Olanda, înregistrate în perioada 2013 -2014, în cuantum de ... lei se constată că acestea au fost calculate eronat în anexa nr. 4 la contestația petentei la suma de ... lei, care reprezintă doar cheltuiala cu dobânda fără cheltuiala cu diferențele de curs valutar, fiind stabilite nedeductibile la determinarea masei profitului.

În vederea stabilirii statutului de „*instituție financiară nebancară/persoana juridică ce acordă credite potrivit legii*” trebuie avută în vedere legislația aplicabilă în România, astfel că susținerea petentei cum că “Astfel, dorim să precizăm că în prezent nu există prevederi în legislația română care să menționeze criteriile în baza cărora o societate nerezidentă ar putea fi considerată o instituție financiară nebancară sau o persoană juridică care acordă credite potrivit legii. De asemenea, suntem de părere că în vederea stabilirii statutului de instituție financiară nebancară/persoana juridică care acordă credite potrivit legii, trebuie avută în vedere legislația aplicabilă în țara de rezidență a respectivei persoane juridice”, apare ca lipsită de relevanță, în virtutea principiului general de drept *nemo censetur ignorare legem in propriam turpitudine*.

Astfel, acordarea de credite potrivit legii este reglementată de OUG nr.99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, respectiv de Legea nr.93/2009 privind instituțiile financiare nebancare, mai sus citate.

Printre documentele prezentate de petentă în motivarea contestației, aceasta a depus și opinia juridică primită de la un consilier juridic olandez (anexa nr. 4 la referatul cu propuneri de soluționare a contestației), care a emis un aviz juridic referitor la FTg. Mureș BV în calitate de instituție financiară specială (IFS) înregistrată la Banca Olandei, unde se arată:

- activitățile de afaceri ale societății constau în principal în obținerea împrumuturilor intragrup și acordarea împrumuturilor la (grup) societăți;
- acționarul unic al societății este ... SA Luxemburg (acționarul unic al societății verificate);

- societatea FTg. Mureș BV întreprindere rezidentă în Olanda cu acțiunile deținute de ... SA Luxemburg are principala activitate deținerea de active și pasive care nu sunt în principal olandeze și a fost înregistrată la Banca Centrală a Olandei ca instituție financiară specială;

- „nu am investigat legile nici unei alte jurisdicții decât Olanda”;

- „Nu ne exprimăm nici o opinie asupra chestiunilor fiscale sau legilor fiscale”

Astfel faptul că firma FTg. Mureș BV întreprindere rezidentă în Olanda cu acțiunile deținute de ... SA Luxemburg are principala activitate deținerea de active și pasive care nu sunt în principal olandeze, răstoarnă chiar ipoteza petentei că aceasta este o persoană juridică ce acordă credite potrivit legii.

Învederăm că FTg. Mureș BV este o societate afiliată (având aceeași societate mamă: ... SA), în contractul de împrumut (vezi anexa nr. 25 la RIF) existent în fotocopie la dosarul cauzei, FTg. Mureș BV are calitatea de creditor, nefăcându-se nicio precizare la calitatea de instituție financiară.

Deoarece petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că FTg. Mureș BV din Olanda are o sucursală pe teritoriul României care să fie înregistrată în Registrul general deschis și condus de Banca Națională a României, rezultă că aceasta nu poate fi încadrată în categoria instituțiilor prevăzute la art. 23 alin (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Argumentele invocate de petentă la literele A și B nu sunt de natură a infirma starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, astfel încât acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care aceasta urmează a fi respinsă.

C. Referitor la cheltuielile cu dobânda aferente împrumutului acordat de ... , s-au reținut următoarele:

Conform prevederilor legale ale art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Conform prevederilor pct. 12 din Normele Metodologice date în aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile

neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În drept sunt incidente prevederile art. 23 alin. (1) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 60 și pct. 68 din HG 44/2004 privind Normele metodologice:

„ART. 23

Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar

(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(...)

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

coroborat cu HG 44/2004:

60: „în cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.”

68: „în cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic sau egal cu trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal.”

Conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

Potrivit alin. (2) al aceluiași articol, în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere, respectiv lit. C din cuprinsul pct. 2.1 al contestației formulate de SC X SRL, decizia de impunere urmează a fi desființată, organele de inspecție în considerarea dispozițiilor art. 216 Cod procedură fiscală “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”, procedând la o nouă analiză a stării de fapt în considerarea celor mai sus descrise.

2.2 Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile cu amortizarea clădirii ..., se rețin următoarele:

Cauza dedusă judecării este dacă petenta are posibilitatea diminuării masei impozabile și a profitului cu cheltuielile cu amortizarea clădirii ... , în condițiile în care numai o parte a acesteia a fost închiriată, respectiv către SC PR SRL

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că această clădire a fost construită de petentă în scopul închirierii către doi beneficiari:

- suprafața de mp către SC StSA (St, în cele ce urmează), în baza contractului de închiriere din data de 30.01.2008; și
- suprafața de ... mp către SC Pr SRL, în baza contractului de închiriere nr./22.04.2008.

Spațiul ce face obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC Pr SRL a fost pus la dispoziția acestuia începând cu data de 05.03.2009, dată de la care petenta a facturat contravaloarea chiriei aferente. În ceea ce privește contractul încheiat cu St, se constată că termenul de predare agreed nu a fost respectat de petentă, motiv pentru care firma St a decis rezilierea contractului de închiriere. Astfel, petenta până la data emiterii actelor administrativ contestate nu a mai închiriat spațiul devenit vacant în urma rezilierii contractului, parte din clădire rămânând neocupată în perioada 2009 - 2014.

În drept, în cauză sunt incidente art. 19 (1), art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 70² din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

ART. 21

Cheltuieli

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

coroborat pct. 70² din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„70². Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției”.

Astfel din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că o parte din clădirea respectivă a fost închiriată imediat după punerea acesteia în funcțiune, începând cu data de 05.03.2009, dată de la care petenta a obținut astfel venituri din închirierea respectivului imobil.

Decizia inspecției fiscale de a fracționa cheltuielile cu amortizarea imobilului în funcție de suprafețele închiriate cu consecința acordării dreptului de deducere a cheltuielii cu amortizarea imobilelor în funcție de aceste suprafețe, excede cadrului legal în materie, având în vedere că în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, nu a fost identificată în cuprinsul actelor administrative contestate vreo normă legală care să permită fracționarea cheltuielii cu amortizarea unui imobil proporțional cu suprafața închiriată a acestuia, în condițiile în care pct. 70² din H.G pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal referă la utilizarea în timp a mijloacelor fixe și nu la folosirea totală sau parțială a acestora.

Pentru toate aceste motive în considerarea dispozițiilor art. 216 Cod procedură fiscală “(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” urmează a fi desființată Decizia de impunere nr. F-MS ... , în legătură cu acest capăt de cerere, organele de inspecție fiscală urmând să analizeze posibilitatea legală de a fracționa cheltuielile cu amortizarea unui imobil proporțional cu suprafața închiriată a acestuia, raportat la normele fiscale în vigoare, cu consecința fundamentării sub aspect legal a înregistrării ca și cheltuială deductibilă *in integrum* sau nu a cheltuielii cu amortizarea clădirii

2.3. Referitor la cheltuielile cu serviciile de management furnizate de A ... Z.O.O. Polonia Sucursala România, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2008 - 2014 petenta a înregistrat cheltuieli cu servicii de management al centrului comercial și galeriilor de retail deținute, denumite „E”, servicii prestate de A conform contractului de gestiune imobiliară din data de 18.12.2008 (atașat în Anexa nr. 7 la contestație), cheltuieli pe care, în principiu, petenta le-a considerat ca deductibile la calculul impozitului pe profit, cu precizarea din cuprinsul filei 31 din contestație că “în ceea ce privește documentele justificative care susțin prestarea efectivă pentru serviciile în cauză, datorită volumului considerabil de documente care trebuie pregătit, o să revenim cu acestea după înregistrarea contestației”.

După cum rezultă din cuprinsul RIF și din documentele prezentate în timpul inspecției fiscale (a se vedea pag. 16 din RIF) A a facturat petentei pentru aceste servicii o taxă de management, anuală, egală cu 4,5% din valoarea chiriei proiectată anuală, care ulterior s-a regularizat la nivelul venitului obținut din închirierea centrului comercial.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat, că în perioada de derulare a contractului încheiat cu A , petenta are, de asemenea, încheiate contracte de administrare cu SC CSRL (Anexa nr. 8 la contestația formulată) pentru perioada 01.08.2007 -31.12.2010 și respectiv SC B ... SA (Anexa nr. 9 la contestația formulată) pentru perioada 01.01.2011 - prezent (încheiat după ce B a preluat activitatea și angajații C).

Astfel, în perioada 2008 - 2014 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, cu titlu de cheltuieli, contravaloarea facturilor emise de A ... SP.Z.O.O Polonia Sucursala România cu sediul în București, reprezentând servicii de management conform Contractului de gestiune imobiliară (...) din data de 18.12.2008, în suma totală de ... lei.

Petenta a considerat nedeductibilă o parte din cheltuiala înregistrată în baza facturilor primite de la A ... SP.Z.O.O Polonia Sucursala România, respectiv sumele înregistrate în contul 628 A în cursul anilor 2012, 2013 2014, în cuantum total de ... lei, după cum urmează:

- suma de ... lei pentru anul 2012;
- suma de ... lei pentru anul 2013;
- suma de ... lei pentru anul 2014.

Referitor la contractul de gestiune imobiliară din data de 18.12.2008, precum și la constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la existența pentru același tip de activități a unor alte contracte (contractul de management al proprietății din data de 01.08.2007, încheiat cu SC CSRL București, pentru perioada 01.08.2007- 31.12.2010, precum și contractul de administrare a proprietății (property management agreement) din data de 28.02.2011, încheiat cu SC B ... SA, pentru perioada 01.01.2011 - până în prezent), în contestație petenta arată „consideram ca specificul activității Societății impune utilizarea a doua tipuri de furnizori pentru servicii de control, supervizare și raportare pe de o parte și administrare a operațiunilor curente pe de alta parte. Astfel, afirmația autorităților fiscale potrivit căreia nu se justifică „necesitatea prestării unor asemenea servicii în baza contractelor încheiate” este nefondată, luând de asemenea în considerare cele menționate mai sus privind diferențele notabile între serviciile prestat A /C/B ... Astfel, în funcție de natura serviciilor, contribuabilul are dreptul de a susține prestarea efectivă a acestora prin orice materiale corespunzătoare relevante, cum ar fi corespondența în cazul de față”.

În motivarea pretențiilor sale din contestația formulată, petenta, ulterior depunerii contestației, la data de 22 iulie 2015 a înregistrat la A.J.F.P Mureș o documentație constând în 5 volume, înregistrată la A.J.F.P Mureș sub nr./22.07.2015 și la Activitatea de inspecție fiscală Mureș, în calitate de organ emitent al actelor administrative contestate, sub nr./22.07.2015, în care petenta arată că “în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, în susținerea argumentelor prezentate la pct. 2.3 din Contestație anexăm la prezenta documente justificative adiționale cu privire la prestarea efectivă a serviciilor furnizate de A ... Z.O.O Polonia Suc. România către Societate. Menționăm că o parte din aceste documente sunt în limba franceză sau engleză. În cazul în care, în temeiul art. 8 din Codul de procedură fiscală, veți considera necesară traducerea acestora în limba română, vom efectua traducerea acestor documente în baza solicitării dumneavoastră în acest sens. Totodată, precizăm că, datorită volumului mare de documente justificative, această documentație va fi expediată (prin poștă cu confirmare de primire) în 5 volume, fiecare volum fiind însoțit de o copie a prezentei cereri.”

În drept, sunt incidente prevederile art. 65, art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:
 „ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

"(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora".

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se arată:

"182.1 În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenientii și/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscală".

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă la A.J.F.P Mureș - Activitatea de inspecție fiscală - ca organ fiscal emitent al actelor contestate, ulterior formulării contestației, respectiv la data de 22.07.2015, se reține ca aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând ulterior formulării contestației mijloace de probă noi.

Ignorând dispozițiile exprese ale art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014, A.J.F.P Mureș a transmis documentația depusă de petentă prin adresele înregistrate la A.J.F.P Mureș – Inspecție fiscală sub nr./22.07.2015, în număr de 5 volume, organului competent în soluționare, la data de 23.07.2015 cu adresa nr., care a fost înregistrată la registratura generală a ANAF la data de 27.07.2015, sub nr., fără a se pronunța asupra acestora.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu considera deductibile la calculul masei impozabile a profitului cheltuielile cu serviciile de management furnizate de către A în perioada 2008-2014 în cuantum de ... lei a fost motivată de lipsa documentelor care fac dovada prestării efective a serviciilor de management, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta și-a exercitat posibilitatea conferita de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală, depunând ulterior formulării contestației mijloace de probă noi, urmează a se face aplicațiunea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*; în condițiile în care, deși organul fiscal care a efectuat activitatea de documentare și inspecție fiscală emițând decizia atacată, a avut posibilitatea de a se pronunța asupra documentației depuse de petentă ulterior formulării contestației, nu a făcut-o. Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu a fost completat cu vreo propunere vizând relevanța acestor mijloace de probă noi depuse de petentă, direct la organul emitent al actului atacat, A.J.F.P Mureș, aceasta procedând numai la transmiterea documentelor depuse de petentă către organul competent în soluționarea contestației, cu ignorarea dispozițiilor exprese ale art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că decizia de impunere contestată, în cuprinsul căreia organele de inspecție fiscală nu au considerat deductibile la calculul masei impozabile a profitului cheltuielile cu serviciile de management furnizate de către A în perioada 2008 - 2014 în cuantum de ... lei, constatând lipsa documentelor care fac dovada prestării efective a serviciilor de management, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a depus ulterior formulării contestației mai multe înscrisuri de natura mijloacelor de probă noi, urmează să se aplice art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, desființându-se Decizia de impunere nr. F-MS ... pentru acest capăt de cerere, în scopul analizării documentelor de natura mijloacelor de probă noi depuse de petentă ulterior formulării contestației.

2.4. Referitor la cheltuielile cu achiziționarea de bunuri și servicii în perioada 2011 - 2013 reîncadrate în categoria imobilizărilor, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P Timișoara se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările efectuate reprezintă în totalitate modernizări care majorează valoarea imobilelor, fără să se analizeze dacă în devizele de lucrări sunt incluse și cheltuieli cu reparațiile și ignorând dispozițiile Ordinului nr. 3055/2009.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în cursul anilor 2011, 2012 și 2013, petenta a înregistrat pe conturi de cheltuieli

contravaloarea unor bunuri sau prestări de servicii, cum ar fi: lucrări amenajare, lucrări aferente unor sisteme de încălzire și climatizare (ex. pompe de căldură, instalații de ventilație și climatizare), lucrări instalații electrice (în principiu schimb de becuri), reasfaltare drum acces (a se vedea pag. 22 din RIF), în opinia petentei, acestea, reprezentând, în principiu, reparații/înlocuiri ale unor mijloace fixe deja existente sau amenajări efectuate la solicitările unor noi chiriași.

Astfel, petenta a inclus respectivele cheltuieli în cheltuieli de exploatare, considerându-le deductibile la calculul impozitului pe profit, în perioada în care le-a înregistrat.

În drept, pe perioada verificată sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căror:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.” ale art.21 alin.1 din același act normativ, potrivit căror:

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

și ale art.24 alin.1, alin.3 lit.d și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Având în vedere cele de mai sus se reține că, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă trebuie să fie efectuată în scopul realizării de venituri.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea de bunuri și servicii în perioada 2011-2013 organele de inspecție fiscală au constatat “că lucrările menționate reprezintă investiții care au avut ca scop fie îmbunătățirea parametrilor de funcționare a imobilului, fie obținerea de venituri suplimentare

față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale (au fost amenajate spații ce urmau a fi închiriate) unitatea avea obligația înregistrării acestora, în conturi de imobilizări corporale (clădire X , clădire X , amenajări de terenuri) prin creșterea valorii acestora, urmând să recupereze cheltuielile respective treptat prin amortizare, pe durata normală de utilizare rămasă”. Totodată, echipamentele de natura pompelor de căldură, instalațiilor de ventilație și climatizare furnizate și montate, reprezintă mijloace fixe al căror cost se recuperează prin amortizare [...]”.

Ca urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli cu modernizările ce majorează valoarea imobilelor și care trebuiau evidențiate în contul 231”*Imobilizări curs*“ până la data recepțiilor finale urmând a fi recuperate pe calea amortizării, fără să efectueze o analiză a acestora pe baza de documente în vederea stabilirii dacă petenta a efectuat numai investiții sau dacă au fost efectuate și lucrări de reparații.

Astfel din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat devizele de lucrări, neverificând dacă au fost efectuate atât lucrări de investiții ce au ca efect creșterea gradului de confort și ambient, cât și lucrări de reparații cum sunt vopsit interior/exterior, refacere pereți BCA și cărămidă, refacere instalație electrică existentă, etc., lucrări care au avut ca efect aducerea la parametrii tehnici inițiali și nu la îmbunătățirea acestora și mărirea gradului de confort și ambient.

În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate – Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului din Ministerul Finanțelor Publice, exprimat într-o speță asemănătoare:

“Din punctul de vedere al atribuțiilor noastre și în conformitate cu prevederile legale [...] exemplificam ca, în categoria lucrărilor de reparații intra lucrări de genul: zugrăveli, tencuieli, vopsitorie, refacerea hidroizolației, [...] înlocuirea unor materiale existente cu altele de aceeași natură (înlocuirea gresiei, faiantei, a grupurilor sanitare, a cablurilor, etc.), înlocuirea unor rețele electrice, termice de canalizare existente și uzate și altele de acest gen.

In categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față clădiri, intra lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despartitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrade inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de aceeași natură care conduc la îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau la reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

De asemenea, la pct.106 alin.(1), 107 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează

valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli. [...]

107.(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin.(1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv.

Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării, calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, pe durata normală de utilizare rămasă.

În concluzie, se reține ca necesară reanalizarea cheltuielilor cu materialele, echipamentele și prestările de servicii efectuate la imobilele deținute de petentă și încadrarea acestora în categoria reparațiilor și/sau a modernizărilor, iar pe cale de consecință înregistrarea acestora pe cheltuieli curente sau în categoria imobilizărilor în curs până la recepția lucrărilor.

De asemenea, referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia în cauză sunt incidente dispozițiile Ordinului nr. 3055/2009, se reține că acesta este incident în cauză fiind în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, în condițiile în care a fost emis în baza prevederilor art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată.

Astfel în condițiile în care organele de inspecție fiscală în fundamentarea stării de fapt fiscale au ignorat existența prevederilor acestui Ordin, rezultă că starea de fapt constatată de acestea nu a avut la bază o fundamentare legală completă, motiv pentru care argumentele inspecției fiscale bazate doar pe anexa 1 la actul adițional Servicii de Project Management nr. .../2013 încheiat de aceasta cu B ... SA nu sunt de natură a clarifica aspectele stării de fapt în legătură cu acest capăt de cerere.

Față de cele prezentate, se reține ca necesară reanalizarea cuantumului cheltuielilor cu materialele achiziționate aferente imobilelor la care s-au efectuat cheltuieli cu reparațiile și modernizările pe toată perioada verificată.

Potrivit celor prezentate se va desființa decizia de impunere prin care s-a stabilit impozit pe profit pentru aceste cheltuieli urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea acestora în funcție de cele precizate în

prezenta decizie și să recalculeze quantumul impozitului pe profit, dacă este cazul.

Astfel, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, potrivit căroră:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Având în vedere că, în conformitate cu pct. 2.1.C., 2.2, 2.3 și 2.4 din prezenta, Decizia de impunere nr. F-MS nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere F-MS nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de AJFP Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MS nr. ... , se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru obligația fiscală contestată reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei Decizia de impunere F-MS nr. ... va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-MS nr. ... va fi desființată.

3. CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Inspecția fiscală desfășurată în perioada 19.01.2015 - 25.05.2015 a vizat de asemenea obligațiile petentei privind taxa pe valoare adăugată (TVA) datorată în perioada 01.12.2009 până la 31.12.2014. În urma controlului organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând taxă pe valoare adăugată aferentă următoarelor operațiuni:

- Prestări de servicii facturate de CF ... LLP, persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „CF Franța”), pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... lei.

- Prestări de servicii facturate de ... CF ... SCA (în continuare numită „... CF România”) pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... lei.

- Prestări de servicii facturate de A ... SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (în continuare numită „A ”) în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA în cuantum de ... lei.

- Prestări de servicii facturate de A Europe SA Franța, persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA în Franța (în continuare numită „A Franța”) în perioada septembrie 2011 - octombrie 2012, pentru care au fost stabilite obligații suplimentare de TVA de ... lei.

- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de ... LEI ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția bunului de capital identificat drept „Clădire ... ” (respectiv 77.35% din suprafața totală) înregistrată în evidențele contabile ale petentei la data de 03.03.2009 și investiția ulterioară aferentă acestui mijloc fix din data de 31.12.2010;

- Au fost stabilite obligații suplimentare de plată de TVA în cuantum de ... LEI ca urmare a ajustării taxei deduse la construcția și amenajarea ulterioară a bunului de capital identificat drept „Amenajare teren Car Wash”.

- Prestări de servicii facturate de M , persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Cehia (numită în continuare „M Cehia”) pentru care TVA aferentă este în cuantum de ... lei.

3.1 Referitor la neacceptarea dreptului de deducere pentru serviciile supuse mecanismului taxării inverse, se rețin următoarele:

În legătură cu serviciile prestate de către CFFranța, în perioada 2008 - 2014, petenta a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând servicii juridice prestate de către CF Franța. Având în vedere faptul că prestatorul de servicii era stabilit într-un alt Stat Membru al Uniunii Europene, petenta a achitat TVA aferentă acestor servicii prin aplicarea mecanismului taxării inverse, înregistrând atât TVA colectat cât și TVA deductibil în sumă de ... lei.

Organele de control au reținut faptul că facturile emise de acest furnizor de servicii erau însoțite de câte o anexă numită timesheet în limba engleză. Inspekția fiscală a considerat că acest document nu este suficient pentru a demonstra prestarea serviciilor juridice către petentă precizând că aceasta „**nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de CF... LLP, din Franța (...), pentru care, societatea aplicând taxarea inversa pentru aceste achiziții (4426=4427), și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de ... lei**”.

Referitor la serviciile prestate de către A Franța, se constată că în perioada septembrie 2011 - octombrie 2014 petenta a înregistrat servicii de management prestate de A Franța, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Franța, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere a TVA în cuantum de ... lei prin aplicarea mecanismului taxării inverse. Din această sumă totală, petenta nu a dedus o parte din taxa pe valoare adăugată în cuantum de ... lei, rezultând astfel TVA dedusă în cuantum de ... lei.

Organele de inspecție au reținut faptul că petenta nu a prezentat contractul și nici alte documente în baza cărora au fost prestate serviciile și a ajuns la concluzia că petenta „nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de A Europe SA Franța ... , în perioada septembrie 2011 - octombrie 2014, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum total de ... lei, societatea aplicând taxarea inversă pentru aceste achiziții (4426 = 4427)”, refuzând acesteia dreptul de deducere al taxei prin aplicarea mecanismului taxării inverse, lăsând însă obligația de colectare a TVA în cuantum de ... lei.

În legătură cu serviciile prestate de către M Cehia, se constată că în anul 2014, petenta a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii efectuate de M Cehia, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Cehia, în cuantum de ... lei, pentru care TVA dedusă a fost de ... lei, în condițiile în care în timpul inspecției fiscale petenta nu a făcut dovada prestării efective a vreunui serviciu de către furnizor. Organele de control au refuzat dreptul de deducere al taxei prin aplicarea mecanismului taxării inverse, lăsând însă obligația de colectare a TVA în cuantum de ... lei.

În drept, art. 145 (2) lit. a, art. 146 (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine* învederăm petentei că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este necesară îndeplinirea *sine qua non* a două condiții, astfel:

- acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile;
- 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 Cod fiscal.

Ignorarea de către petentă în motivarea contestației a dispozițiilor imperative ale art. 145 (2) lit. a) din Codul fiscal nu o exonerează pe aceasta de obligația de a face dovada – în scopul exercitării dreptului de deducere a TVA – a faptului că operațiunile de prestări servicii pretinse a fi efectuate de către CF Franța, A Franța și M Cehia al cărei beneficiar susține petenta că a fost, au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform normei legale mai sus citate, respectiv pentru realizarea obiectului său de activitate: dezvoltare imobiliară.

Astfel nedeținerea de către petentă a înscrisurilor de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada utilizării de către aceasta a serviciilor prestate de CF Franța, A Franța și M Cehia în folosul operațiunilor sale taxabile, lipsește de substanță întreaga enumerare a cauzelor CJUE din contestația formulată.

Într-adevăr jurisprudența CJUE consacră la nivel de principii, atât certitudinea impunerii, cât și proporționalitatea acesteia și neutralitatea TVA, însă ne aflăm în prezența unei dispoziții a legislației naționale care limitează dreptul de deducere al persoanelor taxabile, mai sus citat, de îndeplinirea celor două condiții.

Ori, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în condițiile în care legislația română limitează dreptul de deducere a TVA la îndeplinirea celor două condiții consacrate de art. 145, art. 146 Cod Fiscal, raționamentul petentei bazat pe faptul că “singura condiție referitoare la documentele justificative necesare pentru aplicarea dreptului de deducere a TVA este deținerea facturilor, emise în conformitate cu prevederile menționate la art. 155 din Codul fiscal” se situează în afara cadrului legal.

Învederăm petentei că anexa în limba engleză a acestor facturi, denumită “time-sheet” nu reprezintă un mijloc de probă care să ateste că prestatorul CFFranța a efectuat servicii juridice în relația cu clienții sau cu furnizorii petentei, în condițiile în care pe adresele de însoțire a facturilor, cât și pe facturi apare înscris „file - PBW II” (acționarul lui SC X SRL din data de 01.04.2008).

Supoziția organelor fiscale că serviciile juridice în cauză ar putea reprezenta contravaloarea unor servicii juridice în cadrul grupului, aferente altor proiecte, pentru care nu s-au prezentat alte materiale care să justifice natura serviciilor prestate (dacă sunt aferente operațiunilor economico-financiare derulate de societatea verificată), nu a fost răsturnată de petentă prin prezentarea

unor înscrisuri care să probeze mai presus de orice îndoială, conform art. 65 Cod procedură fiscală, că aceste servicii juridice au fost prestate în legătură cu operațiunile taxabile ale petentei, având o legătură directă sau indirectă cu ansamblul activității sale economice.

Mai mult, chiar jurisprudența CJUE invocată de petentă în motivarea contestației, respectiv cazul C-29/08 AB SKF, cum că „*dreptul de deducere a TVA aplicată pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere*”, vine să demonstreze cu puterea evidenței că atâta vreme cât cel care solicită acordarea dreptului de deducere nu demonstrează că operațiunile au legătură directă și imediată cu ansamblul activității sale economice, persoana impozabilă nu poate beneficia de exercitarea acestui drept.

Ori așa cum s-a demonstrat și cum rezultă și din contestația formulată petenta nu deține vreun mijloc de probă care să facă dovada mai presus de orice îndoială că serviciile prestate de către CF Franța, A Franța și M Cehia au fost realizate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv a activității de dezvoltare imobiliară desfășurată de petentă.

Pentru toate aceste motive pretențiile petentei de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile supuse mecanismului taxării inverse, pretinse a fi prestate de către CF Franța, A Franța și M Cehia, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2 Referitor la refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de către ... CF România, se rețin următoarele:

În fapt, petenta arată că a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor juridice prestate de ... CF România, pentru care a dedus TVA în sumă de ... lei, aceasta prezentând pe lângă factura nr. ... /28.09.2010, factura nr. ... /20.10.2010, factura nr. ... /06.06.2011, contractul de asistență juridică încheiat cu furnizorul precum și o anexă la factura ... /20.10.2010 numită „time narrative” în limba engleză.

Inspekția fiscală a considerat că acest document nu este suficient pentru a demonstra prestarea serviciilor juridice în beneficiul petentei, motivând că “documentul justifică doar contravaloarea serviciilor facturate cu factura ... /20.10.2010 în cuantum de ... lei” și pe cale de consecință au refuzat dreptul de deducere al TVA arătând că petenta „nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a prestării de servicii facturate de ... CF... SC”.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 65 din Codul procedură fiscală:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Din analiza documentelor justificative prezentate de petentă cu ocazia controlului s-a constatat faptul ca aceasta nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a acestor prestări de servicii, SC X Tg Mureș SRL prezentând doar contractul de asistență juridică din data de 21.10.2010, în care este stipulat un onorariu de 10.000 euro, precum și o anexă la factura nr. ... /20.10.2010 (time narrative). Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste documente justifică doar contravaloarea serviciilor facturate cu factura nr. ... /20.10.2010, în valoare de ... lei și TVA în suma de ... lei.

Petenta în susținerea contestației face referire la time narrative-ul prezentat de societate organelor de control, arătând că „la o analiză a documentului numit de către inspectorii fiscali „time narrative”, se poate observa că acesta nu detaliază numai contravaloarea serviciilor facturate, astfel cum se precizează în raportul de inspecție fiscală, ci oferă și informații cu privire la munca efectiv prestată de firma de avocatură”.

Examinând anexa nr. 10 la contestația formulată, se constată că documentul denumit „time narrative” este aferent facturii nr. ... /20.10.2010, oferind informații cu privire la conținutul serviciilor prestate de firma de avocatură, în perioada 27.09.2010 – 11.10.2010.

Din cuprinsul filei 35 a RIF rezultă că facturile în legătură cu care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în cuantum de ... lei sunt emise în data de 28.09.2010 și respectiv 06.06.2011, având nr. ... /28.09.2010 și nr. ... /06.06.2011.

Pretenția petentei că documentul denumit „time narrative” care „nu detaliază numai contravaloarea serviciilor facturate, astfel cum se precizează în raportul de inspecție fiscală, ci oferă și informații cu privire la munca efectiv prestată de firma de avocatură”, fiind emis pentru perioada 27.09.2010 – 11.10.2010, aferent unei cu totul alte facturi - nr. ... /20.10.2010 –, este lipsită de suport legal, atâta vreme cât aceasta nu a prezentat în motivarea contestației înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să conțină informații cu privire la munca efectiv prestată pentru aceasta de firma de avocatură, aferentă facturilor nr. nr. ... /28.09.2010 și nr. ... /06.06.2011.

Ori așa cum s-a demonstrat și cum rezultă și din contestația formulată petenta nu deține vreun mijloc de probă care să facă dovada mai presus de orice îndoială că serviciile prestate de către ... CF România au fost prestate în realitate, fiind realizate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv a

activității de dezvoltare imobiliară desfășurată de petentă, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.3 Referitor la refuzarea dreptului de deducere al TVA aferent serviciilor prestate de către A POLAND, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, petenta a înregistrat cheltuieli cu serviciile de management facturate de A POLAND, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, rezultând TVA deductibil total de ... lei, din care petenta a dedus suma de ... lei, aferentă facturilor emise anterior lunii aprilie 2013, rezultând așadar TVA în cuantum de ... lei nededus de petentă.

În Raportul de Inspecție Fiscală, organele de control precizează că „Așa cum s-a prezentat la cap. III Constatări fiscale "Impozitul pe profit" lit. g 1), s-a constatat ca SC X Targu Mureș SRL nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a unor prestări de servicii facturate de A ... SP.Z.0.0 Polonia Sucursala România (RO ...), în perioada februarie 2010 - octombrie 2014, pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este în cuantum ... lei”.

În motivarea pretențiilor sale din contestația formulată, petenta, ulterior depunerii contestației, la data de 22 iulie 2015 a înregistrat la A.J.F.P Mureș o documentație constând în 5 volume, înregistrată la A.J.F.P Mureș sub nr. ... /22.07.2015 și la Activitatea de inspecție fiscală Mureș, în calitate de organ emitent al actelor administrative contestate, sub nr. ... /22.07.2015, în care petenta arată că “în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 2906/2014, în susținerea argumentelor prezentate la pct. 2.3 din Contestație anexăm la prezenta documente justificative adiționale cu privire la prestarea efectivă a serviciilor furnizate de A ... Z.O.O Polonia Suc. România către Societate. Menționăm că o parte din aceste documente sunt în limba franceză sau engleză. În cazul în care, în temeiul art. 8 din Codul de procedură fiscală, veți considera necesară traducerea acestora în limba română, vom efectua traducerea acestor documente în baza solicitării dumneavoastră în acest sens. Totodată, precizăm că, datorită volumului mare de documente justificative, această documentație va fi expediată (prin poștă cu confirmare de primire) în 5 volume, fiecare volum fiind însoțit de o copie a prezentei cereri.”

În drept, sunt incidente prevederile art. 65, art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:
„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

"(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupe caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora".

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se arată:

"182.1 În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenientii și/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscală”.

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă la A.J.F.P Mureș - Activitatea de inspecție fiscală - ca organ fiscal emitent al actelor contestate, ulterior formulării contestației, respectiv la data de 22.07.2015, se reține ca aceasta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând ulterior formulării contestației mijloace de probă noi.

Ignorând dispozițiile exprese ale art. 213 alin. 4 din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 3.6 din OPANAF nr. 2906/2014, A.J.F.P Mureș a transmis documentația depusă de petentă prin adresele înregistrate la A.J.F.P Mureș – Inspecție fiscală sub nr. ... /22.07.2015, în număr de 5 volume, organului competent în soluționare, la data de 23.07.2015 cu adresa nr. ... , care a fost înregistrată la registratura generală a ANAF la data de 27.07.2015, sub nr. ... , fără a se pronunța asupra acestora.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda petentei posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferent serviciilor de management furnizate de către A în cuantum de ... lei a fost motivată de lipsa documentelor care fac dovada prestării efective a serviciilor de management, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta și-a exercitat posibilitatea conferita de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală, depunând ulterior formulării contestației mijloace de probă noi, urmează a se face aplicațiunea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*; în condițiile în care, deși organul fiscal care a efectuat activitatea de documentare și inspecție fiscală emițând decizia atacată, a avut posibilitatea de a se pronunța asupra documentației depuse de petentă ulterior formulării contestației, nu a făcut-o. Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu a fost completat cu vreo propunere vizând relevanța acestor mijloace de proba noi depuse de petentă, direct la organul emitent al actului atacat, A.J.F.P Mureș, acesta procedând numai la transmiterea documentelor depuse de petentă către organul competent în soluționarea contestației, cu ignorarea dispozițiilor exprese ale art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că decizia de impunere contestată, în cuprinsul căreia organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferent serviciilor de management furnizate de către A în cuantum de ... lei, constatând lipsa documentelor care fac dovada prestării efective a serviciilor de management, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a depus ulterior formulării contestației mai multe înscrisuri de natura mijloacelor de probă noi, urmează să se aplice art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, desființându-se Decizia de impunere nr. F-MS ... pentru acest capăt de cerere, în scopul analizării documentelor de natura mijloacelor de probă noi depuse de petentă ulterior formulării contestației.

3.4 Referitor la ajustarea TVA aferentă clădirii ... , se rețin următoarele:

În fapt, la data 03.03.2009, în baza Procesului Verbal de recepție a lucrărilor nr. ... /03.03.2009, petenta a înregistrat intrarea în patrimoniu a mijlocului fix "Clădire ..." la valoarea de ... lei, TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în legătură cu această investiție a fost în cuantum de ... lei (... lei X 19%).

Ulterior, în data de 31.12.2010, petenta a înregistrat o majorare a valorii acestui mijloc fix cu suma de ... lei, TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în fișa de cont 231 a fost în cuantum de ... lei (... lei X 19%).

Conform informațiilor prezentate și în cadrul RIF, clădirea ... a fost construită de petent în scopul închirierii către următorii beneficiari, astfel:

- Pentru SC St SA o suprafață de mp, conform contractului de închiriere din data de 30.01.2008;

- Pentru SC Pr SRL, o suprafață de mp, conform contractului de închiriere nr. ... /22.04.2008.

Potrivit documentelor financiar-contabile, spațiul ce face obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC Pr SRL a fost pus la dispoziția acestuia începând cu data de 05.03.2009, data de la care societatea verificată a facturat contravaloarea chiriei aferente.

În ceea ce privește contractul încheiat cu SC StSA, conform actului adițional din data de 20.10.2008, s-a stabilit ulterior un nou termen de predare, respectiv data de 15.03.2009, cu data deschiderii cel târziu la 05.04.2009 (inițial data deschiderii era 01.08.2008).

SC StSA a transmis petentei adresa nr. ... /09.11.2009 prin care a comunicat acesteia următoarele: „Vă aducem la cunoștință că societatea dvs. în calitate de locator, nu a respectat nici termenul inițial prevăzut la art. 1.4 din contractul încheiat la 30.01.2008 și nici cel convenit prin actul adițional încheiat în 20.10.2008, respectiv data de 15.03.2009, ca atare considerăm reziliat contractul.”

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 145 (2) și art. 149(4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 45 (6) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 143](#), [art. 144](#) și [art. 144¹](#);

d) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 141](#) alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (7) și la [art. 129](#) alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

Coroborat cu pct. 45 alin. (6) din Normele Metodologice de aplicare a art. 145 din Codul Fiscal:

„Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a

persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pleiunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewateleitziling (INZO) împotriva Statului Belgian."

În motivarea contestației petenta a depus anexa 11, corespondența cu diverși potențiali chiriași, arătând că a negociat diverse oferte de închiriere a suprafeței neocupate cu clienți precum ... , ... , ... și „prezentăm în cele ce urmează o parte din emailurile pe care le considerăm relevante pentru probarea eforturilor Societății de a găsi un nou chiriaș:

- Emailurile din data de 18 octombrie 2011, respectiv 31 Octombrie 2011 care prezintă condițiile de închiriere propuse de ... ;

- Emailurile din 24 mai 2012 și 25 mai 2012 prin care se stabilesc întâlniri cu ... în vederea finalizării condițiilor de închiriere a spațiului vacant;

- Emailul din data de 30 mai 2012 prin care se analizează aspectele pozitive și negative ale închirierii spațiului vacant pentru ... în defavoarea ... ;

- Emailul din data de 10 septembrie 2012 în care se precizează că Societatea a analizat toate posibilitățile din piață în vederea închirierii spațiului vacant;

- Emailul din data de 11 septembrie 2012 în care este evidențiată intenția societății de a găsi un nou chiriaș, respectiv ... ;

- Emailurile din 31 octombrie 2012, respectiv 11 decembrie 2012 în care sunt stabilite întâlniri între Societate și ... ;

- Emailurile din Iunie 2013 și iulie 2014 în care sunt analizate implicațiile financiare ale închirierii spațiului către ... ;”.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei coroborat cu normele legale în vigoare rezultă că petenta deși și-a asumat prin contractul semnat cu firma St că-i va pune acesteia la dispoziție o parte din imobil, cel târziu la data de 15.03.2009, nu a respectat această clauză contractuală, motiv pentru care firma St a reziliat de drept, contractul.

Învederăm că nici în timpul inspecției fiscale și nici în etapa de soluționare a contestației, petenta nu a prezentat înscrișuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte motivele obiective care nu au depins de voința sa, ce au determinat imposibilitatea derulării contractului de închiriere încheiat cu firma St, astfel că în situația dată nu sunt incidente cele statuate de jurisprudența CJUE, invocată în motivarea contestației.

Se constată că petenta deși a înregistrat intrarea în patrimoniu a întregului mijloc fix “clădire ... “ la data de 03.03.2009, în baza Procesului verbal de recepție nr. ... , ulterior, la data de 15.03.2009 a fost în imposibilitatea predării spațiului din această clădire către firma ST.

Afirmațiile petentei din contestația formulată în legătură cu demersurile efectuate în scopul identificării unor noi chiriași nu au suport în realitate, atâta vreme cât petenta nu a probat mai presus de orice îndoială că partea de 77, 35%

din suprafața totală a clădirii St Pr rămasă vacantă este în prezent finalizată pentru a putea închiriată, atâta vreme cât starea de fapt pe care a încercat să o demonstreze prin întocmirea Procesului verbal de recepție în întregime a clădirii St Pr din 03.03.2009, a fost răsturnată de imposibilitatea predării suprafeței de mp către chiriașul St la data de 09.03.2009.

Pentru toate aceste motive în legătură cu capătul de cerere privind ajustarea TVA aferent clădirii St Pr, contestația urmează a fi respinsă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă, începând cu anul 2010 (anul ultimei recepții), în conformitate cu prevederile art. 149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice...*”, precum și ale Circularii din 13.09.2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor - Cabinet Secretar de stat, unde se arată că ajustarea prevăzută la art. 149 din Codul fiscal se aplică atât de beneficiarii care au primit facturi cu taxa pe valoarea adăugată de la furnizori/prestatori pentru care s-a aplicat regimul normal de taxare, precum și de către beneficiarii care au aplicat măsuri de simplificare, urmând ca petenta în momentul în care va obține venituri din închirierea spațiului respectiv să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere, prin efectuarea ajustării în favoarea sa.

3.5 Referitor la ajustarea TVA aferentă amenajării terenului "Car Wash", se rețin următoarele:

În fapt, în cursul perioadei 2008-2010, petenta a efectuat lucrări de investiții constând în amenajarea unui teren în vederea construirii pe acesta a unei spălătorii auto de către SC W SRL în baza contractului nr.-2007.

La data de 13.03.2009, respectiv data de 31.12.2010, petenta a înregistrat intrarea în patrimoniu a mijlocului fix "Amenajări teren Car Wash", la valoarea ... lei, respectiv ulterior la valoarea de ... lei, rezultând TVA dedusă pentru investițiile înregistrate în cuantum de ... lei (... lei x 19%).

În baza Actului adițional nr. 3 la contractul de închiriere din data de 11.12.2007, petenta a reziliat contractul începând cu data de 25.04.2012 ca urmare a intrării în insolvență a SC W SRL și înregistrării unor datorii restante.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 145 (2) și art. 149(4) lit. a pct. 1 a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 1441;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

(...)

ART. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

(...)"

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta, deși a reziliat contractul de închiriere din 25.04.2012, din motive obiective, care nu au depins de voința sa (intrarea în insolvență a chiriașului SC W SRL) nu a efectuat demersurile de identificare a unor noi chiriași, decât începând din luna decembrie 2014, (anexa 12 la contestație), circa un an și jumătate după rezilierea contractului, stare de fapt de natură a determina concluzia că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă, începând cu anul 2012, în conformitate cu prevederile art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „ajustarea taxei deductibile se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice...”, precum și ale Circularei din 13.09.2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor - Cabinet Secretar de stat, unde se menționează ca ajustarea prevăzută la art. 149 din Codul fiscal se aplică atât de beneficiarii care au primit facturi cu taxa pe valoarea adăugată de la furnizori/prestatori pentru care s-a aplicat regimul normal de taxare, precum și de către beneficiarii care au aplicat măsuri de simplificare.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. 3.3 din prezenta, Decizia de impunere nr. F-MS nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând TVA, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere F-MS nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de AJFP Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA stabilită suplimentar, calculat în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-MS nr. ... , se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei Decizia de impunere F-MS nr. ... va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente TVA reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-MS nr. ... va fi desființată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 2, art. 9, art. 46, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 91, art. 92, art. 98, art. 101, art. 102, art. 104, art. 107, art. 205, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordinul nr. 1021/2013 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", art. 3, art. 9 din Legea nr. 252 din 10 iunie 2003 privind registrul unic de control, art. 13 din Codul de procedură civilă, Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene la Capitolul VII Funcțiunea conturilor, art. 1, art. 2 din Legea nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare, art. 19, art. 21, art. 23, art. 24, art. 145, art. 146, art. 149 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 70² din HG 44/2004, pct.106 alin.(1), 107 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în baza referatului nr. 39464/10/..... se,

DECIDE

www.anaf.ro

- respingerea, ca inadmisibilă, a contestației formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-MS ... emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș – Activitatea de inspecție fiscală;

- desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MS nr. ... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi
- ... lei – penalități de întârziere
- ... lei – TVA;
- ... lei – majorări de întârziere/dobânzi
- ... lei – penalități de întârziere

urmând ca AJFP Mureș să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

- prezenta decizie se comunică la:

· S.C. X S.R.L.

· AJFP Mureș

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul căilor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara sau Curtea de Apel Mureș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.