

DECIZIA nr. 3869 / 30.07.2018

privind contestația formulată de Societatea ST S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF/27.12.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr./09.01.2018, asupra contestației formulate de

Societatea ST S.R.L.,
CIF:
Cu sediul în
și domiciliul procesual ales la C.A.A.
din

înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG .../20.12.2017, la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/22.12.2017 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr./09.01.2018.

Petenta ST S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR/09.11.2017 precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/09.11.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la suma contestată, din totalul sumei de X1 lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, petenta contestă doar suma de **X2 lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. - Cabinete de Avocat Asociate, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR/09.11.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/09.11.2017 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv la data de 31.12.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta ST S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../09.11.2017 precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.11.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X2 lei**, reprezentând: lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și lei impozit pe profit, petenta prezentând sintetic constatările organelor de inspecție fiscală.

La pct. I din cuprinsul contestației, referitor la stornarea facturilor nr. .../01.06.2012, nr. .../01.05.2012 și nr. .../01.05.2012, emise de petentă către beneficiarul S.C. I S.A., petenta arată că atât prin Nota explicativa data echipei de control cât și prin punctul de vedere formulat, administratorul societății a explicat motivul stornării facturilor în discuție, aratând că facturile stornate au fost emise în mod greșit într-o perioadă de tranziție, în care activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC a fost transferată de la dezvoltatorul inițial S.C. I S.A. la noul dezvoltator VC B S.A. (filiala a I, special constituită în acest scop la începutul lunii aprilie 2012).

În concret, s-a aratat că facturile stornate au fost emise în baza contractului de prestări-servicii cu nr.... / 03.01.2011 care s-a derulat în perioada respectivă între petenta (în calitate de prestator) și I S.A. (în calitate de beneficiar), contract în baza căruia societatea noastră presta inițial în folosul I serviciile administrative aferente activității de dezvoltare imobiliară a proiectului (proiect care în perioada anilor 2011 - 2012 era dezvoltat în mod direct de către S.C. I S.A.).

Începând din primăvara anului 2012 I S.A. și-a reorganizat activitatea, iar activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC a fost preluată de filiala sa nou constituită VC B S.A., înființată la data de 03.04.2012 (conform CUI anexat).

În perioada în care activitatea de dezvoltare imobiliară a proiectului era transferată de la dezvoltatorul inițial (S.C. I S.A.) la noul dezvoltator (VC B S.A.), petenta a continuat să asigure, luna de luna, activitățile administrative necesare proiectului, servicii care pentru o scurtă perioadă - respectiv lunile aprilie, mai și iunie 2012 - au fost facturate în mod greșit beneficiarului inițial (S.C. I S.A.), iar constatându-se eroarea de facturare, au fost stornate și refacturate noului beneficiar (VC B S.A.).

a) În dovedirea faptului că începând cu luna aprilie 2012 activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC a fost preluată de către noul dezvoltator VC B S.A., petenta depunând:

- Contractul de finanțare încheiat la data de 06.04.2012 (ANEXA 1) între I S.A. (ca finanțator) și VC B S.R.L. (ca finanțat), în baza căruia I și-a finanțat filiala în scopul preluării activității de dezvoltare imobiliară din cartier;

- Actul de cesiune de drepturi și obligații autentificat sub nr. .../20.04.2012 (ANEXA 2), în baza căruia I S.A. a cesionat noului dezvoltator VC B S.A. un număr de 10 autorizații de construire obținute pentru edificarea a 10 case pe 10 parcelele de teren din cartierul VC, autorizații ce au fost puse efectiv în executare de către cesionara VC B

S.A., care a construit ulterior cele 10 case, precum si următoarele case dezvoltate in continuare in cartier;

- Ulterior preluării prin cesiune a autorizațiilor de construire a caselor, VC B S.A. si-a intrat in rolul de nou dezvoltator si a incheiat in continuare in nume propriu toate contractele de furnizare si execuție necesare in scopul dezvoltării proiectului.

In acest sens, petenta depunând cu titlu de exemplu cateva contracte incheiate de către noul dezvoltator VC B S.A. in perioada aprilie 2012 - iunie 2012 in scopul dezvoltării proiectului, si anume: Contractul de antrepriza nr./16.04.2012 pentru construirea a 2 case, Contractul de vanzare-cumparare comerciala nr./07.05.2012 pentru furnizare beton, Contractul de vanzare-cumparare nr./23.05.2012 pentru furnizare materiale de construcții, Contractul de prestări servicii de proiectare din data de 25.05.2012, Contractele de antrepriza nr./06.06.2012, nr./15.06.2012, nr./15.06.2012, Contractul de ipoteca imobiliara pentru garantarea creditului ipotecar nr./05.06.2012 incheiat cu Banca T, acte juridice care în opinia petentei, demonstrează fara dubiu ca incepand cu luna aprilie 2012 noul dezvoltator VC B a preluat (de la vechiul dezvoltator S.C. I S.A.) întreaga activitate de dezvoltare imobiliara din cartierul VC.

În perioada derulării activitatilor, VC B S.A., fiind la inceput de activitate, nu avea angajați proprii care sa realizeze activitatile administrative aferente proiectului, astfel ca in mod evident a fost nevoita sa apeleze in continuare la serviciile S.C. ST SRL, care furniza deja de ceva vreme serviciile administrative necesare proiectului.

b) Referitor la susținerea echipei de control cum ca justificarea petentei nu ar sta in picioare intrucat in perioada aprilie - iunie 2012 intre furnizorul S.C. ST SRL si noul dezvoltator VC B S.A. nu ar fi existat contract, aceasta denota o analiza insuficienta a situației de fapt, depunând în acest sens, fotocopia Ofertei de servicii din data de 17.04.2012 inaintata de furnizorul S.C. ST SRL noului dezvoltator VC B S.A. imediat după ce acesta din urma a preluat activitatea de dezvoltare imobiliara din cartier, a cărei acceptare chiar si informala a condus la formarea unui veritabil contract ce a constituit temeiul necesar si suficient pentru facturarea ulterioara către noul beneficiar VC B S.A. a activităților administrative din lunile aprilie - iunie 2012.

Petenta redă în cuprinsul contestației dispozițiile art. 1182 din Codul civil, conform carora "Contractul se incheie prin negocierea lui de către parti sau prin acceptarea fara rezerve a unei oferte de a contracta.", legiuitorul recunoscând așadar formarea valabila a unui contract atat in situația in care contractul este negociat si semnat in mod formal de ambele parti, cat si in situația in care se emite doar o oferta de a contracta, urmata de acceptarea celeilalte parti, precum și art.1196 din Codul civil, care statueaza ca: "(1) Orice act sau fapt al destinatarului constituie acceptare daca indica in mod neindoielnic acordul sau cu

privire la oferta, astfel cum aceasta a fost formulata, si ajunge in termen la autorul ofertei."

Împrejurarea ca oferta de servicii emisa de furnizorul S.C. ST SRL a fost acceptata imediat de către noul beneficiar VC B S.A. rezulta incontestabil din simplul fapt ca, chiar daca contractul cu VC B a fost incheiat formal abia incepand din luna iulie 2012, primele facturi emise in baza contractului de prestari-servicii cu nr...../01.07.2012 (incheiat intre S.C. ST SRL si VC B S.A.) au vizat inclusiv serviciile administrative prestate in perioada aprilie - iunie 2012.

Acest fapt rezulta din Fisa de Client a VC B S.R.L. din contabilitatea ST S.R.L., in care se poate observa ca deși contractul de prestari-servicii cu nr./01.07.2012 (dintre ST S.R.L. si VC B S.A.) a fost incheiat abia in luna iulie 2012, inainte de factura cu nr./31.07.2012 aferenta serviciilor din luna iulie in fisa mai apar alte doua facturi, si anume facturile cu nr./06.07.2012 si/13.07.2012, reprezentând "servicii stornate de la I".

In mod clar, astfel, după stornarea lor din facturile emise inițial I, serviciile administrative aferente lunilor aprilie, mai si iunie 2012 au fost imediat facturate corect către beneficiarul lor real (VC B), in baza Ofertei de servicii acceptate de noul dezvoltator.

Mai mult, după cum rezulta din fisa, noul beneficiar VC B a si plătit aceste facturi aferente serviciilor de care a beneficiat in lunile aprilie - iunie, iar societatea ST S.R.L. si-a inregistrat contabil si fiscal veniturile obținute din aceste facturi.

În opinia petentei, deoarece organul de control nu tine cont de cele 3 facturi de stornare invocate in RIF (stornari absolut justificate in condițiile in care I nu mai era beneficiara serviciilor stornate in lunile respective), se ajunge in situația nefireasca ca petenta sa fie *dublu impozitată* pentru aceleași activitati administrative prestate in lunile aprilie - iunie 2012, si anume o data in baza facturilor emise inițial către I (a căror stornare, deși reala, nu este luata in considerare) si a doua oara in baza noilor facturi emise către VC B pentru aceleași perioada si aceleași servicii (care au generat venituri deja înregistrate si impozitate).

In concluzie, este greșita concluzia echipei de control cum ca cele trei facturi de stornare ar fi fost emise fara un temei contractual (intrucat contractul cu VC B a fost incheiat abia la 01.07.2012), in condițiile in care din documentele depuse rezulta clar ca adevăratul beneficiar al serviciilor administrative pentru lunile aprilie - iunie 2012 a fost noul dezvoltator VC B, către care au si fost facturate respectivele servicii - in baza Ofertei de servicii acceptate de către acest nou beneficiar - imediat după stornarea lor din facturile emise inițial către I.

c) Referitor la argumentul ca cele 3 facturi de stornare ar fi fost emise nelegal (sau ca stornarea lor nu ar fi avut un temei legal), acesta este de asemenea nefondat, in condițiile in care s-a adeverit ca facturile inițiale au fost emise in mod greșit către I, ca in lunile aprilie-iunie 2012 I nu mai era beneficiara serviciilor administrative si ca activitatile

administrative din acele luni au fost facturate imediat beneficiarului lor real, noul dezvoltator VC B.

În opinia petentei, inclusiv Codul civil recunoaște instituția juridică a plății nedatorate (reglementată de art.1341-1344 Cod civil), care constă tocmai în situația în care o plată a fost acceptată sau efectuată fără a fi datorată și al cărei remediu constă în restituirea plății (în speța stornarea facturilor greșit emise), care este posibilă întotdeauna (și chiar obligatorie), chiar dacă facturile incorect emise au fost acceptate inițial de către destinatarul lor, în necunoscința de cauză.

Prin urmare, nici faptul că facturile inițiale au fost acceptate de către I nu poate constitui un argument pentru nerecunoașterea stornărilor, căta vreme s-a adeverit că acele facturi au fost greșit emise, că I nu mai era beneficiarul serviciilor facturate, iar atât Codul civil cât și Codul fiscal recunosc în mod expres posibilitatea restituirii plății nedatorate, respectiv a stornării facturilor incorect emise.

La pct. II din cuprinsul contestației referitor la stornarea unor facturi emise beneficiarului S.C. Z S.A., petenta arată că facturile de stornare au legătură cu factura inițială nr./30.09.2013 în suma de lei fără TVA emisă către beneficiarul S.C. Z S.A. în baza contractului de prestări servicii aflat în derulare între cele două părți, având ca obiect prestarea de către petentă a serviciilor administrative aferente proiectului imobiliar dezvoltat de Z.

Verificând factura emisă de SC ST SRL inițial, beneficiarul S.C. Z S.A. a contestat suma totală facturată sub aspectul numărului de ore, respectiv al activităților prestate în beneficiul său în cele două luni (respectiv august și septembrie 2013) la care se refera factura.

Urmare obiecțiilor formulate de beneficiar, activitățile facturate au fost re-verificate constatându-se că au existat într-adevăr erori la întocmirea decontului privind numărul de ore lucrate și activitățile facturate. În consecință, într-o primă fază petenta și-a corectat din proprie inițiativă eroarea stornând de bunăvoie cu factura nr./01.12.2013 suma de lei fără TVA din suma totală facturată inițial.

Ulterior, beneficiarul a contestat în continuare numărul de ore și activitățile facturate, iar în urma unui punctaj comun realizat în decembrie 2013 s-a căzut de acord cu privire la conținutul final al decontului. În consecință, s-a emis factura/31.12.2013 pentru suma de lei fără TVA (care a întregit astfel suma totală facturată inițial), după care au fost emise două noi facturi de stornare (respectiv factura/31.12.2013 în suma de lei fără TVA și factura/31.12.2013 în suma de lei fără TVA) pentru sumele agreate ca fiind greșit incluse în decont.

Petenta arată că în cazul contractelor de prestări servicii cu plată pe baza de tarif orar, decontul întocmit de către prestator are o *dublă funcție*, respectiv atât aceea de raport de activitate din partea prestatorului, cât și aceea de instrument de verificare a sumelor facturate din partea beneficiarului. În opinia petentei, este un drept elementar al beneficiarului serviciilor, decurgând din însuși contractul încheiat, acela

de a analiza decontul întocmit de prestator și de a formula eventuale obiecții față de conținutul decontului sau numărul de ore facturate.

Petenta considera nejustificată neluarea în considerare a stornarilor pe motivul că serviciile sunt prestate între părți afiliate și ca temeiul invocat în justificarea stornarilor a fost doar contractul - căta vreme dreptul beneficiarului de a obiecta față de conținutul decontului întocmit de prestator derivă tocmai din contract și, în lipsa unei prevederi contrare, acest drept există în egală măsură și în raporturile juridice între părți afiliate.

La pct. III din cuprinsul contestației, *referitor la facturile emise de furnizorul S.C. PA SRL pentru serviciile prestate în perioada 2012 - 2014 în baza Contractelor de prestări servicii nr. .../2010 și .../31.12.2010 cu actele adiționale la acestea, înscrise în Anexa 8 la R.I.F.*, petenta arată că echipa de inspecție fiscală nu a tratat ca nedeductibile toate facturile emise de prestatorul PA societății ST, ci doar acele facturi pe care le-a considerat neconforme, cuprinse în Anexa 8 la R.I.F.

Verificând, însă, bucată cu bucată, facturile cuprinse în Anexa 8 la R.I.F, se observă că nu toate facturile enumerate în această anexă prezintă deficiențele arătate, în sensul că în Anexa 8 sunt incluse unele facturi care au și anexa referitoare la activitatea prestată și nr. de ore lucrate și nici nu fac referire la un nr. de contract ce să nu poată fi asociat cu serviciile prestate în favoarea ST, care în opinia petentei au fost incluse în Anexa 8 din eroare.

Cât privește celelalte argumente, prestatorul a dispus în permanență de personalul necesar și specializat în prestarea serviciilor facturate. Drept dovadă, alte facturi similare emise de același prestator (pentru activități realizate de aceleași persoane), care nu prezentau deficiențele de ordin formal menționate la pct.3.1., au fost recunoscute ca documente justificative valide pentru tratarea cheltuielilor ca deductibile. Singurele facturi înlaturate au fost cele care prezentau deficiențe de formă, fără ca fondul raportului juridic sau realitatea serviciilor prestate să fie contestată.

Argumentul referitor la numita DA este unul lipsit de fundament, deoarece, deși nu a fost salariată a societății PA, această persoană s-a aflat într-o relație de colaborare cu societatea în baza unui contract de (sub) execuție, petenta enumerând facturile greșit emise în Anexa 8, care nu prezintă niciuna din deficiențele de formă invocate de echipa de inspecție fiscală, astfel:

Nr./data factura	Valoare totală	Baza	TVA	Nr. contract	Observații	NR. ANEXA punctul de vedere
.../31.07.2012/31.12.2010	Există anexa	ANEXA 13
.../30.09.2012/2010+ act ad.	Există anexa	ANEXA 14

.../31.10.2012	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 15
.../30.12.2012	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 16
.../10.10.2013	...	...	...	.../2010+ act ad.	Stornat cu Factura .../31.10.2013	ANEXA 17
.../31.10.2013	...	...	.....	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 18
.../30.11.2013	...	...	...	.../31.12.2010	Exista anexa	ANEXA 19
.../30.11.2013	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 20
.../30.11.2013	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 21
.../30.11.2013	...	...	...	.../31.12.2010	Exista anexa	ANEXA 22
.../17.12.2013	...	...	...	.../2010+ act ad.	Stornat cu Factura .../31.12.2013	ANEXA 23
.../31.12.2013	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 24
.../14.11.2014	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 25
.../11.12.2014	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 26
.../31.10.2012	...	...	...	.../31.12.2010	Exista anexa	ANEXA 27
.../31.12.2012	...	...	...	.../2010+ act ad.	Exista anexa	ANEXA 28
			

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației, reconsiderarea sumelor calculate suplimentar ca TVA și impozit pe profit în sensul diminuării acestora, și pe cale de consecință, anularea în parte a Deciziei contestate și implicit a RIF cu privire la diferența contestată, respectiv: TVA suplimentar de plată în suma de lei și impozit pe profit în suma de lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../09.11.2017, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.11.2017, emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de achiziții de la diverse firme, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii și achiziții de bunuri, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01/01/2012-31/12/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit

suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de ... lei, din care petenta contestă numai suma de **lei**, astfel:

- organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea veniturilor din contul 704 „Venituri din lucrări prestate” și diminuarea bazei impozabile a profitului impozabil este insuficient justificată, emiterea unor facturi de stornare a veniturilor înregistrate constând în prestări de servicii, între două societăți aflate în relații de afiliere, pentru care se prezintă ca și documente justificative facturile emise și contractul încheiat între părți, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art. 159 alin. 1, art.... alin. 2 și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei pentru anul 2012 și ... lei pentru anul 2013;**

- organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la PA în suma totală de ... lei, au recalculat masa profitului impozabil rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... **lei** (... lei * 16% = ... lei).

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01/01/2012-30/04/2017, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, din care petenta contestă numai suma de **lei**, astfel:

- organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea veniturilor din contul 704 „Venituri din lucrări prestate”, emiterea unor facturi de stornare a veniturilor înregistrate constând în prestări de servicii, între două societăți aflate în relații de afiliere, pentru care se prezintă ca și documente justificative facturile emise și contractul încheiat între părți, au fost efectuate nejustificat, nefiind îndeplinite niciuna din condițiile prevăzute la art...., art. 159 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o TVA suplimentară în sumă de ... **lei pentru anul 2012 și ... lei pentru anul 2013;**

- organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la PA în suma totală de ... lei, au stabilit o TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... **lei**.

III. Societatea ST S.R.L. cu sediul în, înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare, și cod CAEN 6831 - „Agenții imobiliare”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de ST S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../09.11.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător,

rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

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

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.
(...)*

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 1 milion lei;b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../09.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, motiv pentru care D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR .../09.11.2017 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de ST S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../09.11.2017, se rețin următoarele:

1. Referitor la stornarea facturilor nr. .../01.06.2012, nr. .../01.05.2012 si nr. .../01.05.2012, emise de petentă către beneficiarul S.C. I S.A., se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă facturilor nr. .../01.06.2012, nr. .../01.05.2012 si nr. .../01.05.2012, emise de petentă către beneficiarul S.C. I S.A., în condițiile în care documentele depuse de petentă în susținerea contestației nu confirmă respectarea de către aceasta a dispozițiilor exprese ale art. ... și art. 159 din Codul Fiscal, referitor la ajustarea bazei impozabile, respectiv corectarea documentelor.

În fapt, petenta a efectuat în perioada verificată stornări ale veniturilor înregistrate în contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", venituri înregistrate în evidența contabilă reprezentând prestări servicii stornate, în relația cu societăți cu care există relații de afiliere.

S-a constatat că în anul 2012 s-au stornat facturile nr./01.06.2012, nr./01.05.2012 și nr./ 01.05.2012 înregistrate în contul 704, reprezentând "prestări servicii" facturate către SC I SA, servicii care au fost inițial acceptate ca prestate și care prin natura lor nu pot fi restituite, justificarea petentei fiind că aceste stornări s-au efectuat într-o perioadă de tranziție, când activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC a fost preluată treptat de către noul dezvoltator, respectiv VC B, fără a se cunoaște că între timp anumite activități sau părți din proiect au fost preluate de către noul dezvoltator începând cu luna iunie 2012.

S-a reținut că SC S a încheiat cu SC VC B SRL contractul de prestări servicii nr./01.07.2012 având ca obiect un complex de servicii și lucrări privind consultanța în domeniul imobiliar, management de proiect, etc, contract încheiat conform art 2 "Durata contractului" pentru o perioadă de 12 luni, începând cu data de 01.07.2012, durata ce va putea fi prelungită prin acordul părților.

Stornarea pur și simplu a facturilor emise către SC I SA din contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" în perioada mai - iunie 2012, pe considerentele încheierii unui contract din luna iulie 2012 cu alta societate, respectiv prestarea unor servicii către un beneficiar în lipsa contractului încheiat cu acesta, nevând suport legal.

Între cele două societăți există relații de afiliere, așa cum rezultă și din Declarația privind relațiile de afiliere dată de către administratorul SC ST SRL, existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că stornarea veniturilor din contul 704 „Venituri din lucrări prestate” și diminuarea bazei impozabile a profitului impozabil este insuficient justificată, emiterea unor facturi de stornare a veniturilor înregistrate constând în prestări de servicii, între două societăți aflate în relații de afiliere, pentru care se prezintă ca și documente justificative facturile emise și contractul încheiat între părți, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art. 159 alin. 1, art.... alin. 2 și art.21 alin.(1) din Codul fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA este nejustificată, nefiind îndeplinite niciuna din condițiile prevăzute la art...., art. 159 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 159 alin. 1, art. 11 alin. (1) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. 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.

“ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. ... furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. ... lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147².”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a corecta informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, emitentul în situația în care nu a transmis documentele către beneficiar, le anulează și emite altele noi. În situația în care documentele au fost transmise beneficiarului, furnizorul va emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie va emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. În situațiile prevăzute la art. ... furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. ... lit. d).

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

În materia TVA sunt incidente prevederile art. ... din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căror:

“ART. ... Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

coroborat cu pct. 20 alin. 1 din H.G. 44/2004:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. ... din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. ... din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut expres situațiile în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot ajusta baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta a procedat la stornarea facturilor emise către beneficiarul S.C. I S.A.: nr./01.06.2012, nr./01.05.2012 și nr./01.05.2012, din contul 704 “Venituri din lucrări executate și servicii prestate” în perioada mai - iunie 2012, pe considerentele încheierii unui contract în luna iulie 2012 cu alta societate, respectiv cu SC VC B SRL, contractul de prestări servicii nr./01.07.2012 având ca obiect un complex de servicii și lucrări privind consultanța în domeniul imobiliar, management de proiect, etc, contract încheiat conform art 2 “Durata contractului” pentru o perioadă de 12 luni, începând cu data de 01.07.2012, durata ce va putea fi prelungită prin acordul părților.

În cuprinsul contestației, petenta arată că atât prin Nota explicativa data echipei de control cât și prin punctul de vedere formulat administratorul societății a explicat motivul stornării facturilor în discuție, arătând că facturile stornate au fost emise în mod greșit într-o perioadă de tranziție, în care activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC a fost transferată de la dezvoltatorul inițial S.C. I S.A. la noul dezvoltator VC B S.A. (filiala a I, special constituită în acest scop la începutul lunii aprilie 2012), în acest sens, petenta depunând împreună cu contestația formulată:

- Contractul de finanțare încheiat la data de 06.04.2012 (ANEXA 1) între I S.A. (ca finanțator) și VC B S.R.L. (ca finanțat), în baza căruia I și-a finanțat filiala în scopul preluării activității de dezvoltare imobiliară din cartier;

- Actul de cesiune de drepturi și obligații autentificat sub nr./20.04.2012 (ANEXA 2), în baza căruia I S.A. a cesionat noului dezvoltator VC B S.A. un număr de 10 autorizații de construire obținute pentru edificarea a 10 case pe 10 parcelele de teren din cartierul VC,

autorizații ce au fost puse efectiv în executare de către cesionara VC B S.A., care a construit ulterior cele 10 case, precum și următoarele case dezvoltate în continuare în cartier;

- Ulterior preluării prin cesiune a autorizațiilor de construire a caselor, VC B S.A. și-a intrat în rolul de nou dezvoltator și a încheiat în continuare în nume propriu toate contractele de furnizare și execuție necesare în scopul dezvoltării proiectului.

În acest sens, petenta depunând cu titlu de exemplu câteva contracte încheiate de către noul dezvoltator VC B S.A. în perioada aprilie 2012 - iunie 2012 în scopul dezvoltării proiectului, și anume: Contractul de antrepriza nr./16.04.2012 pentru construirea a 2 case, Contractul de vânzare-cumpărare comercială nr./07.05.2012 pentru furnizare beton, Contractul de vânzare-cumpărare nr./23.05.2012 pentru furnizare materiale de construcții, Contractul de prestări servicii de proiectare din data de 25.05.2012, Contractele de antrepriza nr./06.06.2012, nr./15.06.2012, nr./15.06.2012, Contractul de ipoteca imobiliară pentru garantarea creditului ipotecar nr./05.06.2012 încheiat cu Banca T.

În opinia petentei, toate aceste acte juridice demonstrează "fără dubiu" că începând cu luna aprilie 2012 noul dezvoltator VC B a preluat (de la vechiul dezvoltator S.C. I S.A.) întreaga activitate de dezvoltare imobiliară din cartierul VC, din momentul acestei preluări de activitate, serviciile administrative aferente dezvoltării imobiliare nu îi puteau profita decât noului dezvoltator care preluase proiectul VC, și nicidecum vechiului dezvoltator I S.A., care cesionase acest proiect.

În perioada derulării acestor activități, VC B S.A., fiind la început de activitate, nu avea angajați proprii care să realizeze activitățile administrative aferente proiectului, astfel că în mod evident a fost nevoită să apeleze în continuare la serviciile S.C. ST SRL, care furniza deja de ceva vreme serviciile administrative necesare proiectului.

Din analizarea acestor documente existente la dosarul cauzei, rezultă că SC VC B SRL a fost înființată la data de 03.04.2012, și a devenit clientul SC ST SRL începând cu luna iulie 2012 conform contractului de prestări servicii nr./01.07.2012, dar acest fapt nu justifică stornarea prestărilor de servicii înregistrate în evidența contabilă a SC ST SRL în perioada anterioară demarării contractului. Pe factura nr./06.07.2012 emisă către SC VC B SRL este înscris la obiect "prestări servicii" fără a fi înscris vreun număr de contract, respectiv anexa la factura cuprinde o enumerare de servicii în baza unui tarif orar, respectiv factura nr./13.07.2012 are ca obiect alte cheltuieli refacturate anexând diverse achiziții de servicii efectuate de SC S SRL în luna iulie 2012, fără a avea legătură cu stornările de venituri efectuate către SC I SA în lunile aprilie - mai 2012 din contul 704, așa cum susține petenta. De asemenea, se reține că aceste societăți se află în relații de afiliere, funcționând la aceeași adresă.

Mai mult, chiar petenta afirmă în cuprinsul contestației că Oferta de servicii din data de 17.04.2012 transmisă noului dezvoltator VC B S.A. imediat după ce acesta din urma a preluat activitatea de dezvoltare imobiliara din cartier, a cărei acceptare chiar și informală, a condus la formarea unui veritabil contract ce a constituit temeiul necesar și suficient pentru facturarea ulterioară către noul beneficiar VC B S.A. a activităților administrative din lunile aprilie - iunie 2012. Chiar în situația în care contractul cu VC B a fost încheiat formal abia începând din luna iulie 2012, primele facturi emise în baza contractului de prestări-servicii cu nr...../01.07.2012 (încheiat între S.C. ST SRL și VC B S.A.) au vizat inclusiv serviciile administrative prestate în perioada aprilie - iunie 2012.

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedură fiscală:

“ART. 55

Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

(...)

c) folosirea înscrisurilor;

(...)

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege. (...)*”

coroborat cu art. 73 alin.1 din Codul de procedură fiscală, unde se precizează expres că:

“ART. 73

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. (...)***”

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în vederea emiterii unei decizii motivate de către Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara și ținând cont de faptul că la art. 276 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, se precizează expres ca:

“(...) Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, cu adresa nr./20.02.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat petentei ca, în termen de cinci zile de la

data primirii adresei, să completeze dosarul cauzei cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscala care să confirme starea de fapt descrisă în cuprinsul contestației formulate, constând în fotocopii ale facturilor din perioada mai - iunie emise către beneficiarul VC B S.A., care confirmă ipoteza prezentată în contestația formulată, respectiv că pentru serviciile prestate în perioada mai – iunie 2012 au fost emise facturi către VC B S.A. în lipsa contractului de prestări servicii nr./01.07.2012.

Petenta a răspuns solicitării cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../14.03.2018, existentă în original la dosarul cauzei, în legătură cu aceste aspecte, petenta a depus în fotocopie următoarele facturi: nr. SYN/06.07.2012, nr. SYN .../14.09.2012 și nr. SYN .../13.07.2012 emise de S.C. ST S.R.L. către S.C. VC B S.A. pentru serviciile prestate în lunile aprilie - iunie 2012, arătând că sub acest aspect, inclusiv în fișa contabilă a clientului VC B, în dreptul celor 3 facturi apare înscris faptul că este vorba despre "servicii stornate de la I".

Petenta afirmă că, pentru perioada aprilie - iunie 2012 facturile nu au fost emise către noul beneficiar VC B S.A. "în lipsa contractului de prestări servicii nr...../01.07.2012", ci dimpotrivă emiterea facturilor către noul beneficiar a avut o bază contractuală, constând în Oferta de servicii din data de 17.04.2012 înaintată de S.C. ST SRL noului dezvoltator VC B S.A. imediat după ce acesta din urmă a preluat activitatea de dezvoltare imobiliară din cartierul VC.

În acest sens, petenta prezintă situația serviciilor care au fost facturate în mod greșit beneficiarului inițial (S.C. I S.A.) precum și cele stornate (parțial sau integral, după caz) și refacturate noului beneficiar (VC B S.A.), astfel:

Factura emisă greșit de S către I	Total factura (TVA inclus)	Factura cu care S stornează facturile emise greșit către I	Valoare stornată (inclusiv TVA)	Factura emisă corect de S către VC B	Valoare factura reemisă (inclusiv TVA)
.../01.04.2012	88.746,80	.../20.07.2012	39.850,00	.../06.07.2012	54.217,17
.../01.05.2012	87.376,60	.../03.09.2012	52.575,00	.../14.09.2012	49.264,04
.../01.06.2012	8...,80	.../20.07.2012	8...,80	.../13.07.2012	73.473,91
Total			176.955,8		176.955,12

Totodată, în opinia petentei, rezulta că valoarea totală stornată din facturile (greșit) emise inițial către I S.A. este identică valorii facturilor emise ulterior către noul beneficiar VC B pentru plata aceluiași servicii, arătând că pentru serviciile stornate din facturile emise inițial către I S.A. a înregistrat deja venituri (care au fost impozitate în mod corespunzător) în baza facturilor remise către noul beneficiar VC B S.A.

În opinia petentei, în ipoteza în care nu s-ar ține cont de cele 3 facturi de stornare invocate în RIF, se ajunge în situația nefirească ca

aceasta sa fie dublu impozitată pentru aceleași activitati administrative prestate in lunile aprilie - iunie 2012, si anume o data in baza facturilor emise inițial către I (a căror stornare, deși reala, nu este luata in considerare) si a doua oara in baza noilor facturi emise către VC B pentru aceeași perioada si aceleași servicii (care au generat venituri deja inregistrate si impozitate).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- la momentul emiterii facturilor către VC B, pentru serviciile prestate in lunile aprilie - iunie 2012, petenta nu avea încheiat un contract de prestări de servicii cu aceasta, petenta prezentând doar **Oferta de servicii din data de 17.04.2012** înaintata de S.C. ST SRL noului dezvoltator VC B S.A.;

- Contractul de prestări servicii nr. a fost încheiat la data de **01.07.2012**.

Astfel, nu se justifica stornarea prestărilor de servicii înregistrate in evidenta contabila a SC ST SRL in perioada anterioară demarării contractului din 01.07.2012, atâta vreme cât petenta nu deține înscrișuri de natura mijloacelor de probă că a procedat conform art. 159 alin. (1) din Codul Fiscal.

Chiar dacă din datele centralizate in tabel prezentate de petentă rezulta ca valoarea totala stornata din facturile (greșit) emise inițial către I S.A. este identica cu valoarea facturilor reemise ulterior către noul beneficiar VC B pentru plata acelorași servicii, potrivit prevederilor legale în materie, modul de stornare al documentelor nu respectă prevederile art. 159 alin. 1 și art. ... alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că legiuitorul a prevăzut expres situațiile în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot ajusta baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

Mai mult, potrivit prevederilor art.6 din Legea 82/1991 republicata, cu modificările si completările ulterioare:

„ART. 6

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În concluzie, stornarea facturilor emise către SC I SA din contul 704 "Venituri din lucrări executate si servicii prestate" in perioada mai - iunie 2012, în lipsa unui contract încheiat între părți, doar în baza Ofertei de servicii încheiat la data de 17.04.2012, pe considerentele încheierii unui contract cu noul beneficiar VC B în luna iulie 2012, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, nu are suport legal, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, petenta nu a respectat dispozițiile Codului Fiscal, ca lege specială în ceea ce privește corectarea documentelor și ajustarea bazei de impozitare.

Referitor la invocarea în cuprinsul contestației a dispozițiilor art. 1182 din Codul civil, conform carora "Contractul se incheie prin negocierea lui de către parti sau prin acceptarea fara rezerve a unei oferte de a contracta.", legiuitorul recunoscând așadar formarea valabila a unui contract atat in situația in care contractul este negociat si semnat in mod formal de ambele parti, cat si in situația in care se emite doar o oferta de a contracta, urmata de acceptarea celeilalte parti, precum și art.1196 din Codul civil, care statueaza ca: "(1) Orice act sau fapt al destinatarului constituie acceptare daca indica in mod neindoielnic acordul sau cu privire la oferta, astfel cum aceasta a fost formulata, si ajunge in termen la autorul ofertei.", acestea nu au relevanță în cauza dedusă judecării deoarece, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, invederăm reprezentantului petentei incidența în cauză a dispozițiilor exprese ale art. 1 alin. (2) și (3) din Legea nr. 571/2003, republicată, respectiv art. 1 (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborate cu dispozițiile exprese ale art. 2 alin. (1) și art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„ART. 2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.”

„ART. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(...)

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

Astfel că în virtutea principiului general de drept *specialia general derogant* nu poate fi reținută incidența în cauză a dispozițiilor conținute de Codul Civil și Codul de Procedură Civilă, invocate de petentă, atâta

vreme cât legea fiscală specială, respectiv Codul Fiscal conține prevederi legale exprese în ceea ce privește corectarea documentelor (art. 159 Cod Fiscal) și ajustarea bazei de impozitare (art. ... Cod Fiscal) pe care le-a ignorat.

Pe cale de consecință, argumentele și documentele prezentate de petentă nu sunt de natură să infirme starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la stornarea unor facturi emise de petentă către beneficiarul S.C. **Z S.A.**, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă facturii nr./30.09.2013 emisă de petentă către beneficiarul S.C. Z S.A., stornată de aceasta prin emiterea unui număr de trei facturi storno în luna decembrie 2013, în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile operațiunile conținute de aceasta, iar documentele depuse de petentă în susținerea contestației nu confirmă respectarea de către aceasta a dispozițiilor exprese ale art. ... și art. 159 din Codul Fiscal, referitor la ajustarea bazei impozabile, respectiv corectarea documentelor.

În fapt, în anul 2013 petenta a stornat factura nr./30.09.2013 în valoare de lei emisa către Z SA, prin emiterea a unui număr de trei facturi storno în valoare totală de ... lei, emise ulterior în luna decembrie 2013.

Cu privire la această stornare, conform Notei explicative, reprezentantul societății a declarat că s-au efectuat întrucât beneficiarul serviciilor a avut obiecțiuni referitor la valoarea și activitățile facturate de către SC S SRL în luna septembrie 2013 ajungând în situația de a emite astfel trei facturi de stornare în luna decembrie 2013, iar SC S SRL a corectat ulterior din proprie inițiativă factura stornată nr./01.12.2013 în valoare de ... lei, prin emiterea unei noi facturi (nr./31.12.2013) de aceeași valoare de ... lei, facturile de stornare a veniturilor înregistrate în evidența contabilă nr./31.12.2013 și nr./31.12.2013 fiind pentru sumele agreeate ca fiind greșit incluse în decont.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea veniturilor din contul 704 „Venituri din lucrări prestate” și diminuarea bazei impozabile a profitului impozabil este insuficient justificată, respectiv emiterea unor facturi de stornare a veniturilor înregistrate constând în prestări de servicii, între două societăți aflate în relații de afiliere, pentru care se prezintă ca și documente

justificative facturile emise si contractul incheiat intre parti, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1), art. 159 alin. 1, art.... alin. 2 din Codul fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA este nejustificată, nefiind îndeplinite niciuna din condițiile prevăzute la art...., art. 159 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 159 alin. 1, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

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

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. 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.

“ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. ... furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. ... lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147².”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a corecta informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură, emitentul în situația în care nu a transmis documentele către beneficiar, le anulează și emite altele noi. În situația în care documentele au fost transmise beneficiarului, furnizorul fie va emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie va emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. În situațiile prevăzute la art. ... furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. ... lit. d).

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

În materia TVA sunt incidente prevederile art. ... din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit cărora:

“ART. ... Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;”

coroborat cu pct. 20 alin. 1 din H.G. 44/2004:

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. ... din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. ... din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut expres situațiile în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot ajusta baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta pretinde diminuarea masei profitului impozabil și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferenta cheltuielilor prin stornarea unor facturi emise ca urmare a faptului că beneficiarul serviciilor a avut obiecțiuni referitor la valoarea și activitățile facturate de către SC S SRL în luna septembrie 2013 ajungând în situația de a emite astfel trei facturi de stornare în luna decembrie 2013, iar SC S SRL a corectat ulterior din proprie inițiativă factura stornată nr./01.12.2013 în valoare de ... lei, prin emiterea unei noi facturi (nr/31.12.2013) de aceeași valoare de ... lei, facturile de stornare a veniturilor înregistrate în evidența contabilă nr/31.12.2013 și nr/31.12.2013 fiind pentru sumele agreeate ca fiind greșit incluse în decont.

Se reține că SC S SRL a emis facturile de stornare pe considerentul că serviciile prestate nu au fost acceptate de beneficiarul SC VC B SA, în condițiile în care nu a prezentat documente

justificative din care să rezulte deficiențele constatate, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivele în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc., petenta prezentând doar facturile emise și contractul încheiat între parti.

În lipsa documentelor justificative care să confirme starea de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea facturilor nu este justificată, întrucât nu este îndeplinită niciuna din condițiile prevăzute la art.... din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Invăderăm că, chiar dacă petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente justificative din care să rezulte deficiențele constatate, demersurile efectuate în vederea reconcilierii și/sau remedierii lucrărilor executate, data la care s-au constatat acestea, care au fost deficiențele constatate, locația și obiectivele în cauză, persoanele care au participat la constatarea deficiențelor, demersurile făcute pentru reconcilierea părților etc., aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt.

Față de cele ce preced, se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, petenta nu a prezentat documente care să confirme starea de fapt pretinsă, respectiv documente prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, limitându-se doar a afirma faptul că „în cazul contractelor de prestări servicii cu plata pe bază de tarif orar, decontul întocmit de către prestator în cazul contractelor de prestări de servicii cu plata pe baza de tarif orar are o *dubla funcție*, respectiv atât aceea de raport de activitate din partea prestatorului cât și aceea de instrument de verificare a sumelor facturate din partea beneficiarului”, sunt motive suficiente pentru a storna o factură “câtă vreme dreptul beneficiarului de a obiecta fata de conținutul decontului întocmit de prestator deriva tocmai din contract și în lipsa unei prevederi contrare acest drept există în egală măsură și în raporturile juridice între parti afiliate.”

Această afirmație a societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot proceda la ajustarea bazei de impozitare după ce au efectuat livrarea/prestarea în situații precum refuzurile totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate/serviciilor prestate, și numai în condițiile anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea/prestarea în cauză, declarată printr-o

hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, sau în urma unui arbitraj, ori în cazul în care există un acord scris între părți.

Pe cale de consecință, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a făcut dovada cu documente a operațiunilor de stornare a veniturilor din contul 704 „Venituri din servicii prestate”, iar diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de ... lei și stornarea TVA în sumă de ... lei, este nejustificată.

Pe cale de consecință, argumentele și documentele prezentate de petentă nu sunt de natură să infirme starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la facturile emise de furnizorul S.C. PA SRL pentru serviciile prestate în perioada 2012 - 2014 în baza Contractelor de prestări servicii nr. .../2010 și .../31.12.2010 cu actele adiționale la acestea, înscrise în Anexa 8 la R.I.F., se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în perioada 2012-2014 achiziții de servicii de la SC PA SRL constând în :

- servicii de consultanță și management în domeniul vânzărilor
- precum și în domeniul managementului de proiect,
- servicii de consultanță economică și financiară, asistarea deciziilor specifice,
- managementul în domeniul financiar contabil,
- consultanță în domeniul relațiilor publice, comunicării și vânzărilor,
- consultanță în domeniul relațiilor profesionale juridice

Referitor la modul de justificare a cheltuielilor cu serviciile înregistrate de la SC PA SRL, în perioada 2012-2014, constând în servicii de consultanță și management în domeniul vânzărilor precum și în domeniul managementului de proiect, servicii de consultanță economică și financiară, asistarea deciziilor specifice, managementul în domeniul financiar contabil, consultanță în domeniul relațiilor publice, comunicării și vânzărilor, consultanță în domeniul relațiilor profesionale juridice, în baza contractelor de prestări servicii nr. .../2010, .../31.12.2010, .../2010 organele de inspecție fiscală au solicitat administratorului societății conform Notei explicative informații referitoare la :

- documentele justificative care atestă prestarea serviciilor înregistrate
- persoanele care au participat la efectuarea serviciilor înregistrate
- destinația serviciilor înregistrate în evidența contabilă și dacă acestea au fost refacturate ulterior.

Asa cum rezulta din Nota explicativă dată de administratorul societății (Anexa nr 5 la RIF), referitor la documentele justificative,

acestea sunt cele anexate facturilor, respectiv costul acestora a fost înregistrat pe cheltuielile societății, atât pe nevoi proprii cât și pe cele care privesc efectuarea de servicii similare către terți. Referitor la persoanele care au participat efectiv la prestarea serviciilor acestea au fost

Anexele care însoțesc facturile în cauză sunt semnate de către dna, care în perioada verificată a condus evidența contabilă a SC ST SRL, având calitatea de administrator și asociat unic la SC PA SRL.

S-a constatat că petenta a prezentat ca și documente justificative aferente prestațiilor de servicii înregistrate de la PA, contractele încheiate între părți, facturile înregistrate și anexele acestora.

Din analiza acestor anexe care însoțesc facturile, rezultă că au fost facturate un număr de ore de lucru aferente serviciilor menționate în contractele încheiate între părți, cuprinzând numărul de ore facturate, totalul numărului de ore înmulțit cu tariful orar practicat, fiind cuprins apoi în valoarea facturii, fără a se prezenta documente justificative care să ateste efectiv serviciile prestate, respectiv în unele situații nu există nici măcar o anexă referitoare la activitatea prestată și nr de ore lucrate, pe facturile emise fiind menționat un nr de contract care nu poate fi asociat cu natura serviciului prestat având ca beneficiar SC ST SA, dat fiind complexitatea serviciilor facturate de către SC PA SRL.

De asemenea s-a constatat înscrierea pe unele facturi a contractului nr .../2010, care a fost solicitat în mod expres de către organele de control prin Nota explicativă, și care ulterior s-a dovedit încheiat de către PA cu alta societate din grup, respectiv SRL, explicația societății fiind că a fost trecut eronat pe facturi de către PA. De asemenea facturile pe care este înscris acest contract nr. / 2010 nu prezintă nici o anexă.

Data fiind multitudinea de servicii enumerate ca fiind prestate în favoarea SC ST SRL care necesită o pregătire de specialitate, s-au solicitat explicații cu privire la persoanele care au participat efectiv la prestarea acestor servicii.

Asa cum rezultă din Nota explicativă dată de dna în calitate de administrator, referitor la persoanele care au participat efectiv la prestarea serviciilor acestea au fost (Anexa nr 5 la RIF).

Referitor la serviciile de consultanță și management în domeniul vânzărilor, serviciile de consultanță în domeniul relațiilor publice, comunicării și vânzărilor, persoana indicată ca a prestat efectiv aceste servicii facturate de către SC PA SRL fiind indicată DA, persoana cu experiența în domeniul vânzărilor. Din verificarea efectuată s-a constatat că, CNP a fost angajată la SC ST în perioada 01.02.2011-01.07.2012 în funcția de reprezentant comercial, respectiv a prestat servicii de marketing, promovare a vânzărilor așa cum rezultă din rapoartele de activitate întocmite la SC ST SRL.

Din consultarea bazei de date Revisal s-a constatat că în perioada derulării cu SC ST SRL a contractelor de prestări servicii mai sus menționate, SC PA SRL a avut angajați un nr de 9 persoane, din care în

funcția de contabil două persoane (..... și), respectiv un număr de 5 persoane în funcția de șofer autocamion, o persoană (.....), consilier juridic în perioada 09.04.2012-31.12.2012, un post femeie de serviciu. Menționăm că, CNP nu a fost angajată a SC PA SRL.

De asemenea, referitor la modul de declarare a acestor prestări de servicii facturate de către PA, s-au constatat diferențe semnificative între prestările de servicii declarate de către PA și achizițiile de servicii declarate de SC ST SRL în Declarația recapitulativă 394.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4), art. ... alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), lit. c) și lit. d), art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“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.”

coroborat cu pct. 12 din H.G. 44/2004:

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

“ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

coroborat cu pct. 44 din H.G. 44/2004:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. De asemenea, nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

În materia TVA, speței îi sunt aplicabile prevederile art. ... alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a), lit. c) și lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căroră:

„ART. ... Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 128](#).”

„ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 128 - 130](#), constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

(...)

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2).”

Potrivit O.M.F. nr. 3512/2008, în vigoare în perioada supusă verificării:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

(...)

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*

(...)

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Potrivit pct. 183 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, în vigoare în perioada supusă verificării:

“(2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.”

Unul din principiile Legii contabilității nr. 82/1991, republicata este principiul prevalenței economicului asupra juridicului conform caruia prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

De asemenea, potrivit art. 134¹ alin. (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

“ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte

documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Totodată, sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, potrivit căroră:

“(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 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, (...);”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească în mod **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, respectiv să **dețină o factură sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Se reține că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unei prestări de servicii este obligatorie dovedirea existentei unei legaturi directe între serviciile prestate și operațiunile impozabile ale entității juridice care contactează aceste servicii - în sensul că serviciile să fi fost efectuate în folosul acestor operațiuni - simpla dovedire a existentei unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nefiind, în sine însăși, suficientă pentru a conferi dreptul de deducere a TVA aferenta plății făcute pentru respectivele servicii .

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 55 și art. 73 din Noul Cod de procedura fiscală, rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în vederea emiterii unei decizii motivate de către Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara și ținând cont de faptul că la art. 276 alin. 1 din Codul de procedura fiscală, se precizează expres ca:

“(...) Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”, cu adresa nr. .../20.02.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat petentei ca, în termen de cinci zile de la data primirii adresei, să completeze dosarul cauzei cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală care să confirme starea de fapt descrisă în cuprinsul contestației formulate, în ceea ce privește achizițiile de servicii de la Societatea PA S.R.L., în condițiile în care în facturile enumerate la pct. 3 al contestației formulate, la semnătura furnizorului este înscris numele doamnei, asociat unic și administrator al societății PA S.R.L., care, în perioada verificată a condus evidența contabilă a petentei ST S.R.L.

Aceste solicitări au fost formulate în considerarea dispozițiilor art. 55 din Codul de procedură fiscală, fiind necesară motivarea pretențiilor petentei din contestația formulată cu documente justificative din care să rezulte natura serviciilor prestate, durata și perioada prestării acestora, conform art. 145 alin. 2 lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, ținând seama de faptul că din anexele la facturi, întocmite de d-na, nu rezultă aceste elemente de natură a demonstra îndeplinirea condițiilor de fond de la art. 145 alin. 2 lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată.

Petenta a răspuns solicitării cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../14.03.2018, existentă în original la dosarul cauzei, în legătură cu aceste aspecte, petenta precizând ca S.C. PA SRL, în perioada verificată a condus evidența contabilă a petentei în temeiul Contractului de prestări servicii consultanță financiară nr. .../18.11.2010 și actele adiționale la acesta.

În baza acestui contract de prestări servicii d-na care a prestat servicii de management în domeniul financiar contabil (organizarea fluxului intern de informații financiar-contabile, organizarea compartimentului financiar-contabil în conformitate cu prevederile legii contabilității precum și supravegherea activității financiar-contabile etc.) și servicii de consultanță economică și financiară (operator date contabile, pregătire de rapoarte, întocmirea de declarații și raportări), astfel se explică faptul că anumite facturi primite de la furnizorii societății

au fost semnate de d-na ca reprezentant al beneficiarului, d-na .../18.11.2010 acționând în această calitate în exercitarea atribuțiilor asumate prin contractul de prestări-servicii nr. .../18.11.2010.

Petenta a depus cu titlu de exemplu fotocopii ale unor declarații fiscale și deconturi de TVA înregistrate la ANAF și semnate de în numele petentei în perioada verificată, a contractului de prestări-servicii nr. .../18.11.2010, precum și a Contractului de prestări servicii nr. .../31.12.2010 având ca obiect servicii specifice de consultanță și management în domeniul vânzărilor precum și în domeniul managementului de proiect în temeiul cărora au fost prestate aceste servicii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că referitor la serviciile de consultanță și management în domeniul vânzărilor, serviciile de consultanță în domeniul relațiilor publice, comunicării și vânzărilor, persoana indicată ca a prestat efectiv aceste servicii facturate de către SC PA SRL a fost DA, persoana cu experiența în domeniul vânzărilor.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală, d-na, CNP a fost angajată la SC ST în perioada 01.02.2011-01.07.2012 în funcția de reprezentant comercial, respectiv a prestat într-adevăr servicii de marketing, promovare a vânzărilor, dar în calitate de angajat al SC ST SRL.

Din consultarea bazei de date Revisal s-a constatat că în perioada derulării cu SC ST SRL a contractelor de prestări servicii mai sus menționate, SC PA SRL a avut angajați un nr de 9 persoane, din care în funcția de contabil două persoane (..... și), respectiv un număr de 5 persoane în funcția de șofer autocamion, o persoană (.....), consilier juridic în perioada 09.04.2012- 31.12.2012, un post femeie de serviciu.

D-na, CNP, nu a fost angajată a SC PA SRL, variantă a stării de fapt prezentate în contestația formulată referitor la contractul de sub execuție pe care l-au fi avut aceasta cu furnizorul petentei, nefiind probat cu vreun înscris conform Codului de Procedură Fiscală.

Se constată astfel că serviciile facturate petentei de către SC PA SRL ca fiind prestate de către alte persoane, fără a fi justificate ca fiind prestate de către angajații SC PA SRL, nu se confirmă nici sub aspectul personalului specializat.

În concluzie, era obligația persoanei impozabile să se asigure că deține toate documentele din care să rezulte că poate să justifice achizițiile efectuate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, legislația fiscală condiționând deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, de formă și a celei (esențiale) de fond (achizițiile să poată fi demonstrate că sunt destinate operațiunilor sale taxabile), fapt pe care societatea verificată, în opinia noastră, nu l-a putut proba.

Totodată, “exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundat cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligația de a prezenta dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere” (vezi Decizia Civila nr..... pronunțata de Curtea de Apel Timișoara la data de 12.04.2017).

Susținerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Simpla facturare a unor prestări de servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, asa cum eronat sustine petenta, deoarece, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei “**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**” Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in **beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care s-a pronunțat în mai multe cauze, și anume:

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

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

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

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

-prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare. (...)”

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

Astfel, referitor la argumentul petentei din cuprinsul contestației formulate că în Anexa nr. 8 au fost cuprinse în mod eronat mai multe facturi, învederăm acesteia că anexa nr. 8 la RIF a fost emisă în legătură cu „Situția privind modul de stabilire a impozitului pe profit suplimentar” nicidecum nu referă la TVA, iar eventuala includere a unor facturi în Anexa nr. 7 la RIF care referă la „Situția prestărilor de servicii

înregistrate de la SC PA SRL nedeductibile fiscal” pe motivul că nu există anexa la acestea, cu toate că petenta deține unele documente care în opinia sa justifică serviciile achitate în legătură cu care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, învederăm acesteia că așa cum s-a demonstrat în cele ce preced exercitarea dreptului de deducere al TVA nu a fost acordat petentei în legătură cu aceste facturi din motive ce țin de îndeplinirea condițiilor de fond de la art. 145 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, prin inserarea expresiei „fără anexa factura” inspecția fiscală subliniind faptul că facturile nu au fost însoțite de documente justificative în condițiile legii care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor, fapt care implică, în conformitate cu cele statuate de Î.C.C.J., descrise în cele ce preced, prezentarea dovezilor de prestare în realitate a serviciilor, ceea ce petenta nu a probat.

În concluzie, în condițiile în care, petenta nu a făcut dovada că achizițiile de servicii de la SC PA SRL au fost prestate în totalitate de către angajații SC PA SRL, neavând la bază documente justificative care să ateste efectuarea acestora de către personalul SC PA SRL, d-na DA - persoana indicată ca a prestat efectiv aceste servicii din partea SC PA SRL, fiind persoana cu experiența în domeniul vânzării -, în perioada verificată nu a fost angajată SC PA SRL, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal contravaloarea serviciilor înregistrate de la PA în suma totală de ... lei, au recalculat masa profitului impozabil rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... lei (... lei * 16% = ... lei), precum și TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că societatea ST SRL nu a respectat condițiile legale care dau posibilitatea contribuabililor de a diminua masa profitului impozabil cu contravaloarea unor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prezentând documente de natură mijloacelor de probă care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de inspecția fiscală, în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 (1) Cod procedură fiscală, în sensul respingerii ca neîntemeiate a contestației pentru suma de **X2 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../09.11.2017 emisă

de A.J.F.P. Arad-A.I.F, pentru suma totală de **X2 lei**, reprezentând: lei impozit pe profit și lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va:

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației* formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/09.11.2017 emisă de A.J.F.P. Arad-A.I.F, pentru suma totală de **X2 lei** reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- prezenta decizie se comunica la:

- C.A.A.;
- A.J.F.P. Arad, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,