



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741

Tel.: 021.319.97.54

Email: contestatii.anaf@anaf.ro

### DECIZIA nr.000/02.2020

privind soluționarea contestației formulată de

**X S - Sucursala R,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**000/2018**

și reînregistrată sub nr.**000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **X - Sucursala R**, prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **X - Sucursala R**, CUI **00000000**, înregistrată la ORC sub nr.**J00/000/2004**, prin **Y**, având împuternicirea avocațială seria **000** nr.**000/2019**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2017** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .

Urmare inspecției fiscale efectuate la **X - Sucursala R**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017**, care a stat la baza Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2017**, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare în sumă de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **X - Sucursala R**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice au întocmit Sesizarea penală nr.**000/2017** transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul , împreună cu Procesul verbal nr.**000/2017**, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.4, art.5, art.8 alin.(1)-(3) și art.9

alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017**, **X - Sucursala R** a formulat contestație iar prin Decizia nr.**000/2018**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF a dispus suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA până la soluționarea definitivă a laturii penale.

Prin Ordonanța din **00.00.2018** emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute la art.4, art.5, art.8 alin.1 și alin.3, art.9 alin.1 lit.c și alin.3 din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale republicată, respingerea plângerii împotriva rezoluției din **00.00.2012** dată în dosar nr. **00/P/2012** prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administratorul societății.

Împotriva Ordonanței anterior menționate au fost exercitate căile de atac prevăzute de lege, iar prin Încheierea nr.**000/2019** pronunțată de Tribunalul în Dosarul nr. **000/000/2019** a fost respinsă definitiv plângerea formulată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Napoca împotriva rezoluției din **00.00.2018** dată în dosarul nr. **000/P/2018** a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel și a Ordonanței prim-procurorului de la Parchetul de pe lângă Curtea de Apel emisă în data de **00.00.2019** sub nr.**00/00/2019**.

Având în vedere cele de mai sus, reiese că motivul care a determinat suspendarea a încetat, fiind astfel îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, astfel încât Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de **X - Sucursala R**, numită în prezenta Sucursala **X R**, împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017** de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

**I. Societatea contestă Decizia de impunere nr.000/2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2017, solicitând anularea acesteia și exonerarea de la plata sumei de 000 lei, reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată, pentru următoarele motive:**

## **A. Aspecte de procedură**

- nelegalitatea controlului inopinat efectuat anterior la societate și nelegalitatea inspecției fiscale ca urmare a nerespectării termenului legal de preaviz;
- nelegalitatea dublării Avizului de inspecție fiscală nr. **000/2017**;
- nulitatea celor 3 decizii de suspendare a inspecției fiscale (care au însumat în total mai bine de 4 luni);
- organele de control au depășit termenului legal pentru desfășurarea unei inspecții fiscale;
- nelegalitatea încheierii inspecției fiscale.

## **B. Aspecte de ordin substanțial**

### **b.1. Impozitul pe profit**

**b.1.1.** Referitor la cheltuiala în valoare de **000 lei**, reprezentând penalități pentru terminarea prematură a contractelor personalului turc pus la dispoziția Asocierii de Sucursala **A R**, considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, contestatara susține că abordarea echipei de control a fost eronată și fără temei legal deoarece cheltuiala este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se arată că în baza Contractului de asociere în participațiune încheiat între **X** și **A**, s-a hotărât ca personalul turc necesar pentru realizarea proiectului de construire a autostrăzii **B-C-B** să fie furnizat de Sucursala **A R**. În acest sens, Sucursala **A R** a încheiat cu **A T**, în anul 2006, un contract de punere la dispoziție de personal prin care aceasta din urmă se obliga să pună la dispoziția Sucursalei **A R** personal calificat necesar pentru realizarea proiectului.

Proiectul de construire a autostrăzii **B-C-B** a fost demarat în 2004 urmând a se finaliza în 2012 dar obiectul contractului încheiat de **X** cu **C** a suferit modificări până în luna **00 2013** când s-a hotărât încetarea acestuia printr-un Acord de Tranzacționare și încetare cu privire la contractul de construire încheiat de **X** cu **C**.

Ca urmare a încetării proiectului, **A T** trebuia să renunțe la personalul calificat alocat acestuia deoarece acesta nu mai putea fi alocat altor proiecte pe care grupul **A** le avea în derulare.

Având în vedere că proiectul autostrăzii **B-C-B** a încetat prematur și că personalul pus la dispoziție de **A T** nu mai putea fi folosit în afara controlului grupului **A**, **X** prin Sucursala **X**, **A** prin Sucursala **A** și **A T** au convenit încheierea unui Memorandum de înțelegere care a fost semnat în data de **00.00.2013**. În baza Memorandumului de înțelegere, **X** prin Sucursala **X R** a convenit să compenseze **A T** și să suporte penalități contractuale în legătură cu stimulentele acordate personalului **A T** implicat în proiect și care nu a

mai putut fi folosit cum fusese estimat inițial, ca urmare a încetării premature a proiectului.

Astfel, Sucursala **X R** are drept de deducere pentru suma de **000 lei** care are natura de penalitate, aceasta fiind facturată de Sucursala **A R** chiar dacă suma a fost înregistrată eronat ca o cheltuială cu prestări de servicii în contabilitatea Sucursalei **X R**.

Contestatară menționează că sumele facturate de **A T** către Sucursala **A** care ulterior au fost facturate către Sucursala **X** nu reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii, ele fiind impuse deoarece **A T** nu a mai putut pune la dispoziție personalul său pentru scopul proiectului fiind nevoită să plătească salarii compensatorii personalului disponibilizat, situația fiind agreată de Sucursala **X**.

Societatea arată că reglementările fiscale prevăd, conform pct.23 lit.d) din Normele Metodologice de aplicare ale art.21 alin.(1) din Codul fiscal, ca penalitățile contractuale facturate de Sucursala **A R** să poată fi tratate drept cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit al Sucursalei **X R**.

Sucursala **X R** menționează că organele de inspecție fiscală au făcut o confuzie între suma de **000 lei** facturată de Sucursala **A** care reprezintă penalități pentru terminarea prematură a contractelor personalului turc pus la dispoziția asocierii de către Sucursala **A** și penalitatea de **000 lei** reprezentând penalități pentru pierderi de alte oportunități de afaceri suferite de **A T**, facturate de Sucursala **A** potrivit actului adițional la contractul de prestări de servicii dintre sucursale (**000 lei** fiind tratată drept cheltuială nedeductibilă de Sucursala **X R**) susținând astfel că, organele de inspecție fiscală, în mod abuziv, greșit și fără temei legal sau motivație economică nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei**.

**b.1.2.** Organele de inspecție fiscală au considerat drept nedeductibile cheltuielile în sumă de **000 lei** reprezentând estimări realizate de Sucursala **X R** în ceea ce privește cheltuielile viitoare aferente veniturilor înregistrate urmare a Acordului de Tranzacționare și încetare privind Contractul de construire a proiectului (Acord de încetare) iar contestatară consideră aprecierile organelor de inspecție fiscală eronate și nefondate, deoarece:

-urmare a semnării Acordului de încetare **X** a fost îndreptățită să primească de la **C** suma de **000 euro** reprezentând despăgubiri pentru pierderile și daunele suferite datorită încetării înainte de termen a contractului și, ca urmare, a recunoscut în evidențele contabile ale lunii **00** 2013 venituri din despăgubiri în sumă de **000 euro** și venituri din lucrări deja efectuate în sumă de **000 euro** plus TVA, veniturile fiind impozitate la Sucursala **X R** din punct de vedere al impozitului pe profit al trimestrului 2 din anul 2013;

-societatea a aplicat principiul contabilității de angajamente stipulat la art.36 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a și Directiva a VII-a a Comunității Economice Europene și a înregistrat în data

de **00.00.2013** cheltuieli estimate aferente veniturilor menționate mai sus luând în calcul cheltuieli privind repararea unor active, dezmembrării și transportului în Portul Constanța fiind înregistrate în conturile 61100 „Cheltuieli de intretinere si reparatii” și 624 “ Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal” in corespondenta cu contul 408000” Furnizori-facturi nesosite”;

-Sucursala **X R** susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele care conțin calculele și estimările pentru cheltuielile înregistrate;

-nu există dubiu privind faptul că, cheltuielile mai sus menționate înregistrate la **00.00.2013** sunt aferente veniturilor impozabile înregistrate în luna **00 2013** și sunt deductibile conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal;

-la data de **00.00.2013**, estimarea de cheltuieli înregistrată în data de **00.00.2013** a fost stornată deoarece s-a hotărât că respectivele active vor fi valorificate în cadrul unei licitații publice iar efectul respectivelor cheltuieli pentru anul 2013 a fost anulat în ceea ce privește impozitul pe profit;

**b.1.3.** În ceea ce privește abordarea organelor de inspecție fiscală cu privire la cheltuielile în sumă de **000 lei**, aferente anului 2012, **000 lei**, aferente anului 2013 și **000 lei**, aferente anului 2014, cheltuieli legate de onorariile facturate de Sucursala **A R** pentru punerea la dispoziție de personal, care au determinat stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unui impozit pe profit în sumă de **000 lei** și diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2014 cu suma de **000 lei**, contestatara susține că aceasta este total eronată și nefondată, deoarece cheltuielile cu punerea la dispoziție de personal sunt deductibile la calculul impozitului pe profit al Sucursalei **X R**.

Contestatara menționează că în **00 2004**, **X** a încheiat Contractul de Asociere cu **A** pentru obiectivul autostrăzii **B-C-B**, cele două societăți nerezidente constituind sucursale pe teritoriul României, Sucursala **X R** fiind desemnat partener activ al Asocierii.

Sucursala **A R** a încheiat în **00 2006** cu Sucursala **X R** contractul de punere la dispoziție de personal care prevede că toate costurile direct legate de relocarea personalului în România și costurile de cazare, transport și alte sume suportate de Sucursala **A** să fie compensate de Sucursala **X R**.

Având în vedere natura contribuției asumate de Sucursala **A R** în cadrul Asocierii cu Sucursala **X R** și anume aceea de punere la dispoziție de personal și nu de lucrări de construcție, contestatara consideră că foile de pontaj ale personalului, ce conțin descrierea departamentelor din care făceau parte, a funcțiilor și timpul petrecut pe proiect, reprezintă o dovadă concludentă pentru a susține prestarea efectivă a serviciilor în cauză. Mai mult, pentru a avea drept de muncă și drept de ședere legală pe teritoriul României, detașații cetățeni turci au beneficiat de documente de imigrare valabile pe întreaga perioadă a detașării.

De asemenea, din perspectiva legislației fiscale, detașații de naționalitate turcă și-au îndeplinit individual obligațiile fiscale aferente veniturilor salariale obținute din străinătate pe perioada detașării în România, prin depunerea Declarației 224 pentru întreaga perioadă a detașării, fiind achitat lunar și impozitul datorat pe veniturile de natură salarială iar, în ceea ce privește contribuțiile la asigurări sociale, au fost aplicabile prevederile Acordului încheiat între România și Republica Turcia, pe durata detașării, personalul turc a rămas afiliat sistemului de asigurări sociale din Turcia obținând formularele TR/R1.

Totodată, societatea subliniază faptul că, în mod contrar celor reținute de organele de inspecție fiscală, personalul care a fost furnizat de Sucursala **A R** în baza contractului încheiat între părți, a fost absolut necesar în contextul activităților Asocierii, astfel încât, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cheltuiala trebuia tratată ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit.

## **b.2.Taxa pe valoarea adăugată**

În susținerea dreptului său de deducere a TVA, Sucursala **X R** invocă Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în forma în vigoare la data operațiunilor, HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, directivele europene care reglementează sistemul comun al taxei, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, cu referire la numeroase decizii ale acesteia (Cauza C-255/02 Halifax, C-98/98 Midland Bank, C-408/98 Abbey Național, C-174/08 NCC Construction Danmark, C-277/09 RBS Deutschland Holdings, C-144/16 SMS Goup GmbH, C-4/94 BLP Group), având ca scop clarificarea interpretării prevederilor Directivei 112/2006 privind sistemul comun al TVA, art.4 din Tratatul privind Uniunea Europeană.

Astfel, contestatara atrage atenția asupra principiilor în materie de TVA, consacrate de jurisprudența CJUE, considerând relevante în speță principiul neutralității în sensul că sistemul comun al TVA garantează neutralitatea perfectă în ceea ce privește sarcina fiscală, principiul certitudinii impunerii considerând că organele de inspecție fiscală nu pot anula dreptul de deducere a TVA atunci când din prevederile legale nu există niciun motiv pentru această sancțiune, și principiul proporționalității, organele fiscale neavând atribuții în a impune condiții suplimentare.

**b.2.1.** În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise de **B** (nr.**000/2010** în sumă de **000 lei** din care TVA în sumă de **000 lei** și nr.**000/2010** în sumă de **000 lei** din care TVA în sumă de **000 lei**) înregistrate cu întârziere, în luna **00** 2012, societatea susține că aprecierea organelor de inspecție fiscală este eronată, arătând că între părți a existat

Contractul de prestări servicii nr.**000/2009** ce a avut ca obiect transportul de materiale de construcții.

Sucursala **X R** susține că nu a înregistrat în contabilitate în luna **00** 2010 facturile emise de **B** și nici nu a dedus TVA aferentă, având în vedere că sumele facturate nu au fost acceptate la plată, deoarece nu erau în totalitate aferente unor servicii efectiv prestate de furnizor și nu erau susținute de documente justificative și suport. Astfel, Sucursala **X R** a înregistrat facturile și a dedus TVA aferentă la momentul semnării Acordului de regularizare între părți, în anul 2012, când s-a soluționat disputa legată de acuratețea sumelor facturate în legătură cu serviciile efectiv prestate de către **B** și ambele părți au căzut de acord asupra sumelor de facturat și de plată, **B** angajându-se să emită facturi de stornare în sumă totală de **000 lei** la facturile nr.**000** și **000**, iar Sucursala **X R** s-a angajat să plătească suma de **000 lei**.

Contestatară susține că nu a înregistrat în evidența contabilă facturile nr.**000** și **000** și nu a dedus TVA aferent acestora în **00** 2010 deoarece nu le-a acceptat la plată și că a înregistrat facturile de mai sus împreună cu cele de stornare la momentul semnării Acordului, în anul 2012 când, în opinia sa a intervenit faptul generator. Sucursala **X R** invocă faptul că, prevederile legale îi dau dreptul de a-și exercita dreptul de deducere pe o perioadă de prescripție de 5 ani cu notificarea organelor fiscale dacă își exercită dreptul de deducere după o perioadă mai lungă de 3 ani de la data intervenției. Mai mult, contestatară consideră că ar fi fost îmbogățită fără justă cauză dacă ar fi dedus TVA-ul aferent celor două facturi înaintea soluționării litigiului având în vedere că sumele facturate de **B** nu reprezentau valoarea reală a serviciilor.

Societatea susține că, în anul 2012, când a dedus TVA aferentă facturilor emise de **B** pentru anul 2010 deoarece acesta nu reprezenta un an fiscal verificat/prescris iar faptul că verificarea fiscală se efectuează în anul 2017 nu poate avea impact asupra deducerii TVA. Mai mult, Sucursala **X R** consideră că, încălcarea oricăror alte prevederi de natură contabilă sau de altă natură, nu este în măsură să pună în discuție dreptul de deducere a TVA invocând faptul că principiul independenței exercițiilor și Legea 82/1991, Legea contabilității, nu au incidență asupra deducerii TVA.

Susținând că sunt îndeplinite condițiile de formă și fond pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă facturilor emise de **B** în anul 2012, contestatară invocă prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7), art. 134<sup>2</sup> alin.1 și alin.2, art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Codul fiscal, precum și jurisprudența CJUE exprimată în diferite cauze aflate pe rolul acesteia, respectiv, C-526/14 Barlis, C-101/16 Paper Consult, C-441/16 SMS, C-255/02 Halifax and Others, c-349/96 Card Protection Plan, C-498/99 Town & County. În plus societatea consideră că nu ar fi trebuit să fie calculate accesoriile aferente sumei de **000 lei** reprezentând TVA.

**b.2.2.** Referitor la suma de **000 lei**, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală, contestatara arată că, în conformitate cu Acordul de modificare cu privire la Contractul de construire al autostrăzii **B-C-B**, încheiat în luna **00.00.2011** între **X** și **C**, aceasta din urmă trebuia să plătească antreprenorului suma de **000 euro** reprezentând lucrări efectuate de antreprenor anterior datei de **00.00.2011**, în 3 rate.

Chiar dacă antreprenorul a emis către **C** facturile în 3 tranșe diferite (**00** 2011, **00** 2012 și **00** 2012), concluzia Sucursalei **X R** în legătură cu exigibilitatea TVA aferentă sumelor suplimentare purtătoare de TVA a fost că aceasta intervine la momentul semnării Acordului, întrucât el indica momentul acceptării serviciilor de către beneficiar, conform prevederilor legislației de TVA.

Astfel, la nivelul lunii **00** 2011, Sucursala **X R** a emis factura nr.**000/2011** reprezentând prima tranșă în sumă de **000 euro** și facturile interne nr.**000/2011** și nr.**000/2011** în baza cărora Sucursala **X R** a colectat integral TVA în sumă de **000 lei**, aferentă întregii valori acceptate de beneficiar, a raportat-o în decontul de TVA aferent lunii **00** 2011, iar diferența dintre TVA colectată și TVA deductibilă din luna respectivă a fost virată la bugetul de stat până la data de **00.00.2011**.

În **00** 2012, Sucursala **X R** a emis către **C** factura fiscală **000/2012** iar **X** factura externă nr.**000/2012** prin care a fost facturată a doua tranșă aferentă sumelor suplimentare agreeate pentru lucrările deja prestate și TVA aferentă conform clauzei 14 din Acord dar pentru că TVA aferentă acestor facturi a fost colectată în **00** 2011 în baza facturii interne nr.**000/2011**, aceasta fiind stornată în **00** 2012 prin factura nr.**000/2012** care nu a fost transmisă **C** fiind un document intern.

În **00** 2012, Sucursala **X R** și **X S**, pentru cea de-a treia tranșă din Acord, au procedat la fel doar că în jurnalul de vânzări din **00** 2012 nu au fost evidențiate facturarea și stornarea sumei și a TVA.

Astfel, pentru a se asigura că TVA este colectată în mod corect, Sucursala **X R** a emis documente interne, având natura de autofacturi, cu rolul exclusiv fiscal, de a servi drept document pentru colectarea TVA. Întrucât termenul de plată pentru sumele respective nu intervenise, Sucursala **X R** nu a transmis aceste documente beneficiarului. La momentul agreeat pentru plată, Sucursala **X R** a stornat factura internă și a emis o factură care a fost transmisă beneficiarului pentru a fi efectiv plătită.

De asemenea, societatea susține că, chiar dacă ar exista deficiențe de formă privind modalitatea de facturare, acestea nu pot pune la îndoială substanța operațiunilor, iar, prin neluarea în considerare a facturii de storno nr.**000/2012** emisă de către **C** cu TVA în sumă de **000 lei**, autoritățile fiscale au încălcat principiul prevalenței substanței asupra formei, intens dezbătută în cauzele aflate pe rolul, respectiv, C-95/07 și C-96/07 Ecotrade.



Contestatară invocă prevederile art.134<sup>1</sup> alin.1, alin.7, art.155 alin.1 din Codul fiscal, Ordinul 3512/2008 susținând că faptul generator a intervenit în anul 2011, la data acceptării situațiilor de lucrări de **C**, că a colectat în mod corect TVA în sumă de **000 lei** aferent întregii contravalori a serviciilor prestate chiar dacă plata s-a realizat în trei tranșe.

Sucursala **X R** susține și că prevederile art.138 din Codul fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală, nu au incidență în situația de față, întrucât societatea nu a realizat o operațiune pentru care să ajusteze baza de impozitare, în opinia sa, incidente fiind prevederile art.159 din același act normativ și că, aspectul privind prescrierea perioadei 2009-2011 nu are relevanță în cauză, întrucât faptul generator pentru aceste servicii a intervenit în anul 2011, iar în luna **00** 2011, Sucursala **X R** a colectat, declarat și virat TVA aferentă serviciilor efectiv prestate și confirmate de Acordul încheiat între **X** și **C**.

Mai mult, Sucursala **X R** susține că, dacă nu ar fi emis facturile interne și doar ar fi plătit TVA-ul aferent în **00** 2011, suma ar fi figurat ca plătită în plus iar dacă exigibilitatea ar fi intervenit în luna **00** 2012, ar fi trebuit să declare operațiunile atunci iar obligația de plată ar fi fost stinsă prin plata anticipată, impactul asupra bugetului de stat fiind nul. Invocând principiul neutralității TVA, societatea susține că prin neluarea în considerare de către organele de inspecție fiscală a facturii de storno, organele de inspecție fiscală au realizat o dublă impozitare, contrar principiilor sistemului comun al TVA și reprezintă o ingerență în dreptul de proprietate prevăzut la art.1 sin Convenția Europeană a Drepturilor Omului. Față de cele menționate mai sus, societatea consideră că nu datorează dobânzi și penalități pentru suma de **000 lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Societatea invocă cauzele C-590/13 Idexx, C-183/14 Salomie și C-SMS Group GmbH menționând că autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare atunci când are informația necesară să stabilească faptul că cerințele de substanță au fost îndeplinite de persoana impozabilă.

**b.2.3.** În ceea ce privește neacceptarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei**, aferentă serviciilor care i-au fost furnizate de Sucursala **A R**, contestatară precizează că nu este de acord cu interpretarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia documentele prezentate sunt insuficiente pentru a demonstra realitatea și efectivitatea prestațiilor în scopul operațiunilor taxabile ale Sucursalei **X R**.

Societatea menționează faptul că, în baza Contractului de punere la dispoziție de personal, Sucursala **A** a pus la dispoziția Sucursalei **X R** personal din Turcia detașat de la **A T**, activitatea fiind subiect de TVA pe teritoriul României.

Se arată că organele de inspecție fiscală nu au contestat existența facturilor care ar garanta dreptul de deducere al TVA, aceasta fiind și singura condiție documentară impusă de legislația internă și cea europeană,

ci, au refuzat dreptul de deducere prin impunerea unor condiții suplimentare care exced prevederilor legale, cum ar fi aceea că Sucursala **X R** dispunea de suficient personal și nu era necesară achiziționarea respectivelor servicii.

Sucursala **X R** susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală:

- foile de pontaj ale angajaților transferați, declarațiile de venit ale angajatorilor turci depuse în România și dovada plății obligațiilor aferente;
- sumarele anuale semnate de **X** pentru perioada până la anul 2013 inclusiv care conțin atât descrierea activităților cât și onorariile facturate de Sucursala **A** în legătură cu personalul turc potrivit Contractului de punere la dispoziție de personal.

Societatea susține că dreptul de deducere al TVA aferentă facturilor emise de Sucursala **A R** pentru punere la dispoziție de personal face parte din mecanismul TVA și nu poate fi limitat invocând cauzele C-90/02 Bockemuhl, C-368/09 Pannon Gep Centrum, C-424/12 Fatorie SRL, etc.

Invocând cauza C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD, contestatara susține că, în principiu, trebuie să existe o legătură directă și imediată între achizițiile realizate și operațiunile taxabile generate în sensul că, cheltuielile pentru achiziția respectivă să facă parte din elementele constitutive ale prețurilor serviciilor prestate și că dreptul de deducere trebuie acordat chiar dacă nu există o legătură directă dacă costul respectivelor achiziții face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă prețul bunurilor și serviciilor pe care aceasta le realizează având legătură directă cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile. Astfel, **X** menționează faptul că, costurile cu personalul pus la dispoziție de Sucursala **A** reprezintă un cost direct care a fost luat în calcul la determinarea tarifelor aferente proiectului reprezentând o pondere importantă a acestora. Tarifele care includ și costul forței de muncă au fost acceptate și achitate de **C** iar **X** a colectat și achitat TVA la facturile emise.

Mai mult, societatea susține că, prin refuzul dreptului de deducere a TVA, autoritățile fiscale impun în sarcina **X** o sarcină fiscală nejustificată, deși respectivele servicii sunt destinate unei activități taxabile astfel, societatea nu este eliberată integral de sarcina TVA datorată/achitată în cadrul activității sale economice, TVA nemaifiind neutră la nivelul acesteia cu încălcarea condiției de bază a sistemului comun al TVA privind deducerea TVA.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală și-au folosit autoritatea într-un mod absurd deoarece nu au explicat de ce documentele furnizate nu sunt considerate suficiente și au solicitat alte documente, prin acest fapt nefiindu-i respectat dreptul la apărare și invocă cauza C-298/16 Ispas.

**X** susține că prin negarea dreptului de deducere a TVA a fost încălcat principiul proporționalității reținut de CJUE în cauzele conexe C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 Garaj Molenheide.

În plus, în ceea ce privește personalul turc, **X** menționează că a suportat costuri legate de impozitul pe venit și contribuții sociale pentru acesta care nu au fost negate de către organele de inspecție fiscală dar din punct de vedere al deducerii TVA, organele de inspecție fiscală au pus sub semnul întrebării prezența personalului turc în România.

Mai mult, **X** susține că organele de inspecție fiscală nu pot impune condiții suplimentare față de cele prevăzute de lege pentru demonstrarea activităților efectiv realizate de personalul pus la dispoziție de Sucursala **A** fiind suficientă dovedirea faptului că respectivul personal turc a fost prezent pe șantier în scopul derulării proiectului, fapt dovedit cu fișele de pontaj care au fost prezentate nefiind relevantă menționarea activităților desfășurate.

Prin solicitarea organelor de inspecție fiscală a menționării activităților specifice realizate de personalul turc și a eficienței acestuia în cadrul derulării proiectului, societatea consideră că se intervine în voința părților exprimată prin contractele încheiate contrar jurisprudenței europene.

Contestatară subliniază că deciziile de administrare nu pot fi impuse contribuabililor de către autoritățile fiscale, iar aceștia pot decide asupra propriului model de afaceri. Astfel, Sucursala **X R** a considerat că personalul turc este specializat în furnizarea activităților necesare pentru obținerea celor mai bune rezultate, iar faptul că dispunea de angajați proprii nu constituia un impediment de natură legislativă.

Totodată, societatea precizează că cerința organelor de inspecție fiscală de a indica în mod precis activitățile realizate de personalul turc pus la dispoziția sa, este o solicitare excesiv de formalistă și împovărătoare ținând cont de natura serviciilor care nu implicau necesitatea de a demonstra activitățile realizate de personalul respectiv având în vedere că este imposibil de demonstrat ce activități specifice a desfășurat personalul turc și că un proiect de construire presupune stabilirea activităților ce trebuie realizate iar managerii de proiect și diriginții de șantier alocă personalul pentru realizarea fiecărei activități, o astfel de probă ar face imposibil de exercitat dreptul de deducere al TVA contrar principiilor legislației și jurisprudenței incidente.

Reiterând susținerile referitoare la impozitul pe profit, contestatară arată că personalul turc pus la dispoziție de Sucursala **A R** a călătorit în România pentru a participa la îndeplinirea Proiectului privind construcția autostrăzii **B-C-B**, în conformitate cu acordul de parteneriat încheiat între părți, astfel încât realitatea prestării nu poate fi contestată.

De asemenea, societatea precizează că și după rezilierea contractului cu Sucursala **A R**, prezența personalului turc detașat a fost în continuare necesară în România până în anul 2014, pentru supravegherea parcului de mașini, utilaje și echipamente folosite la construcția autostrăzii, pentru lucrări

de dezafectare a parcului, precum și pentru închiderea activității operaționale a Sucursalei **X**. Contestatara menționează faptul că, costurile reprezentând lucrările de dezafectare a santierului fac parte din costurile generale ale societății fiind indirecte unui proiect de construcții și incluse în tarifele agreate pentru lucrările realizate fiind în legătură directă și imediată cu activitatea economică.

Societatea invocă cauza C-441/16 SMS Group GmbH și susține că dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor se păstrează chiar dacă persoana impozabilă nu le-a utilizat în operațiuni taxabile din motive obiective, independente de voința sa iar conform cauzei C-32/03 Fini, acest drept poate fi păstrat chiar după încetarea calității de persoană impozabilă când există obligații contractuale asumate anterior și care trebuie duse la îndeplinire chiar dacă activitatea economică a încetat.

De asemenea, având în vedere principiul „*accessorium sequitur principale*”, **X** consideră că nu ar trebui împovărată cu dobânzi și penalități de întârziere pentru suma de **000 lei** reprezentând TVA.

### C. Alte constatări

**c.1.** Referitor la mențiunile organelor de inspecție fiscală cuprinse la capitolul „*Alte constatări*”, pct.2 „*Utilizarea și ținerea evidenței contabile*” societatea susține că:

- concluzia organelor de inspecție fiscală este eronată și abuzivă, aspectele contabile fiind doar deficiențe de natură formală, de prezentare, fără a afecta calitatea informațiilor prezentate în Situațiile financiare;
- înregistrările din alți ani decât cel la care se referă Registrul jurnal, se referă la documente intrate în perioada în care au fost înregistrate conform prevederilor OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului 3512/2008;
- notele contabile prezentate diferit în sensul că sumele de pe credit sunt cu semnul minus este doar o problemă tehnică fiind rezultatul implementării locale a Sistemului informatic de prelucrare a datelor folosit de Sucursala **X**;
- a prezentat fișe de cont în loc de Cartea mare din care se puteau extrage informațiile solicitate;
- înregistrările contabile îndeplinesc condițiile de fond prevăzute de reglementările contabile în vigoare la data efectuării lor.

**c.2.** Referitor la controalele electuate la Sucursala **A** în ceea ce privește Sucursala **X** cuprinse la capitolul „*Alte constatări*”, pct.2 „*Alte constatări*”, societatea susține că afirmațiile organelor de inspecție fiscală sunt speculații, păreri personale, neargumentate, nejustificate și neprobate, fiind prejudiciată prin evaluarea obligațiilor fiscale suplimentare în lipsa

oricărei baze legale cu încălcarea art.41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene.

**c.3.** În ceea ce privește mențiunea din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2017 în sensul în care, reprezentantii societății au avut un comportament menit să împiedice desfășurarea inspecției fiscale, Sucursala **X R** susține că a oferit de fiecare dată organelor de inspecție fiscală documentele și informațiile solicitate chiar dacă i-au fost acordate termene foarte scurte.

**c.4.** Referitor la suspiciunile organelor de inspecție fiscală privind realitatea prestării serviciilor efectuate de către Sucursala **A, X**, subliniază că pentru realizarea proiectului autostrăzii **B-C-B**, asocierea în participațiune a avut nevoie de experiența personalului turc pus la dispoziție de **A T** - Sucursala **A**, realitatea prestării fiind în afara oricărei îndoieli având în vedere demersurile efectuate dovedite cu:

-demersurile la Ministerul Transporturilor, Ministerul Muncii și Ministerul de Interne în vederea procedurilor de angajare în România a personalului detașat din Turcia;

-foile de pontaj, declarațiile de venit și dovada plății obligațiilor fiscale aferente personalului turc;

-sumarele anuale pentru perioada de până la anul 2013 inclusiv care descriu activitățile realizate și onorariile facturate de Sucursala **A** în legătură cu punerea la dispoziție de personal turc conform contractului încheiat.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice la X-Sucursala R, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.000/2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2017, constatându-se următoarele:**

Intre **X S** și **A** (în continuare **A O**) a fost încheiat un Contract de asociere în participațiune, având ca obiect lucrări de proiectare și construcție a unui tronson din Autostrada **T (B-C-B)**.

Cele două societăți străine au deschis sucursale în România, după cum urmează: **X S** a deschis Societatea **X - Sucursala R** (în continuare **X R**) numit și lider al asocierii, iar **A O** a deschis societatea **A - Sucursala R** (în continuare **A R**).

În vederea realizării aceluiași obiectiv între **X R** și **A R** a fost încheiat un alt Contract de prestări servicii, în baza căruia au fost achitate facturile emise de **A R** emise în perioada **00 2012 – 00 2015**, contestatara înregistrând cheltuieli și TVA deductibil aferent serviciilor prestate de **A R**.

Conform acordului de asociere in participatiune dintre **X** si **A O**, **X** s-a angajat sa puna la dispozitia asocierii personalul romanesc, iar **A O** sa puna la dispozitia asocierii personalul turc.

Totodata, intre **X R** si **A R** s-a incheiat Contractul de prestari servicii care a intrat in vigoare in **00.00.2006**, prin care **A R** se obliga sa puna la dispozitia **X R**, personalul turc necesar proiectului.

Contractul dintre Statul Roman si **X S**, pentru constructia Autostrazii **T**, a fost reziliat in anul 2013 iar **A R** a continuat sa factureze catre **X R** servicii de punere la dispozitie de personal calificat necesar ducerii la indeplinire a proiectului care nu s-a finalizat.

Inspectia fiscală a cuprins următoarele perioade:

-**00.00.2012-00.00.2016** pentru impozit pe profit;

-**00.00.2012-00.00.2017** pentru TVA.

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **000 lei**, organele de inspectie fiscală au constatat că în luna **00** 2013 Sucursala **X R**, a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala cu nr. **000** din data de **00.00.2013**, emisa de Sucursala **A R** în valoare totala de **000 lei**. Factura cuprinde doua pozitii:

-“Penalitati pentru terminarea prematura a contractelor ang” in suma de **000 lei** considerată cheltuială deductibilă;

-“Penalitate potrivit contractului de servicii” in suma de **000 lei** considerată cheltuială nedeductibilă.

Suma de **000 lei** reprezintă penalitati pentru terminarea prematura a contractelor personalului turc pus la dispozitia asocierii in participatiune de catre Sucursala **A R**, motivand ca aceasta suma reprezinta penalitati contractuale suportate de Sucursala **X** in baza memorandumului de înțelegere.

Organele de inspectie fiscala au stabilit că suma de **000 lei** nu reprezinta penalitati contractuale deoarece acest tip de penalitati nu este prevazut in contractul de asociere in participatiune incheiat intre **X S** si **A**.

În data de **00.00.2013** se încheie Memorandumul de intelegere și un act aditional la contractul de prestari servicii dintre cele doua sucursale, respectiv **X R** si **A R** pentru ca această sumă să capete un caracter oficial, contractual.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea a înregistrat suma de **000 lei** drept prestare de servicii fiind înregistrată în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” și nu în contul 6581 “Despagubiri, amenzi si penalitati.”

Organele de inspectie fiscală au considerat că **X** nu a dovedit in niciun fel realitatea pierderilor pe care este de acord sa le plateasca catre Sucursala **A R** invocând doar faptul ca **A T** a avut anumite pierderi datorate incheierii premature a contractului dintre **X** si **C** nefiind demonstrate

oportunitățile de afaceri pe care **A T** le-a pierdut și nici modul de calcul a sumei de **000 lei**.

De asemenea s-a constatat că în cuprinsul Actului aditional la contractul de prestari servicii nu se mentioneaza si nu se probeaza nicio pierdere suferita de **A T**.

Ca urmare a constatărilor, organele de inspectie fiscala au considerat că suma de **000 lei** reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate de **X R** nu au fost efectuate în scopul obtinerii de venituri impozabile, daunele interese reclamate de catre Sucursala **A R** nefiind probate în niciun fel.

Organele de inspectie fiscala au considerat că Memorandumul de intelegere a fost incheiat între cele doua societati asociate, respectiv Sucursala **X R** si Sucursala **A R**, doar pentru a justifica exercitarea dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a sumei de **000 lei** și că, au fost încălcate prevederile art. 21 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la data operațiunilor, ca urmare au stabilit impozit pe profit suplimentar, pentru trimestrul IV al anului 2013, în suma de **000 lei**.

**2)** Organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a înregistrat în contabilitate cheltuieli în suma de **000 lei** în data de **00.00.2013**, prin doua note contabile, **000 = 000** pentru suma de **000 lei** și **000 = 000** pentru suma de **000 lei** pentru care nu au prezentat documente justificative deoarece cheltuielile respective au fost estimate în baza unor ipoteze formulate de conducerea Sucursalei **X R**. Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente legale care sa justifice modul de calcul a sumei reprezentand cheltuiala si inregistrarea in contabilitate a acestei sume conform prevederilor art.6, alin (1) din Legea nr. 82/1991 cu modificarile si completarile ulterioare, documente care sa contina informatiile minime obligatorii prevazute la anexa.1, punctul 2 din OMFP 3512/2008.

Societatea a justificat necesitatea inregistrarii sumei de **000 lei** drept cheltuieli, prin interpretarea si enuntarea unor principii contabile care reglementeaza modul în care societatile recunosc veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar incheiat, indiferent de data incasarii respectiv a platii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de **00.00.2013**, **X** a stornat aceste operatiuni din proprie initiativa.

Ca urmare a celor menționate mai sus și având în vedere prevederile art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2014** în sumă de **000 lei**.

**3)** Organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 drept cheltuieli deductibile facturi emise de Sucursala **A R** în cuprinsul cărora la explicații era menționat "*decontare conform contract-cheltuieli operationale*", după cum urmează:

- în anul 2012, suma de **000 lei**;
- în anul 2013, suma de **000 lei**;
- în anul 2014, suma de **000 lei**.

În timpul inspecției fiscale desfășurate, **X R** nu a demonstrat că a beneficiat efectiv de serviciile facturate de **A R** în baza contractului de prestări servicii, societatea prezentând foi de pontaj ce nu conțin descrierea activităților prestate de personalul turc și timpul alocat proiectului.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, relația de punere la dispoziție de personal de către Sucursala **A R** Sucursalei **X R** a mai fost analizată de către organele de inspecție fiscală ale AJFP Bihor prin Procesul Verbal nr.**000/2017** întocmit la **A R** și de cele ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin Procesul verbal nr.**000/2014** întocmit în urma verificărilor efectuate la **X R**, concluziile fiind că documentele puse la dispoziție pentru justificarea serviciilor facturate care nu conțin situații de lucrări, devize de execuție, procese verbale de recepție și/sau orice alte documente care să ateste realitatea și necesitatea prestării serviciilor facturate, nu dovedesc că sunt în scopul operațiunilor taxabile ale societăților raportat la specificul activității desfășurate și anume, proiectarea și construirea autostrazii Brașov- Bors, având în vedere propriile cheltuieli cu salarii, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.

Având în vedere cele menționate mai sus și prevederile legale stipulate la art.11 alin.(1), art.21 alin.4 lit.m, art.145, alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2012-2013 impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**, au diminuat pierderea fiscală pentru anul 2014 cu suma de **000 lei** și TVA suplimentar în sumă de **000 lei**.

**4) Sucursala X R** a înregistrat în evidența contabilă din luna **00** 2012 factura nr.**000/2010** în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei** și factura nr.**000/2010** în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, ambele emise de **B**.

Anul 2010 reprezintă pentru **X** o perioadă care a fost verificată din punct de vedere al TVA prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2013**, raport în care nu se face nicio referire la aceste două facturi și, de asemenea, o perioadă prescrisă din punct de vedere fiscal, însăși societatea solicitând prin adresa înregistrată la DGRFP -Napoca sub nr.**000/2017**, „*incetarea tuturor și oricărui activități de verificare asupra perioadei 00.00.2011-00.00.2011*”, arătând că pentru această perioadă s-a îndeplinit termenul de prescripție și, ca urmare, nici anul 2010 nu a mai putut fi supus inspecției fiscale, din aceleași motive.



Astfel, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru operațiuni desfășurate într-o altă perioadă fiscală prin înregistrarea în anul 2012 a celor două facturi emise de **B** în anul 2010.

Având în vedere cele constatate și ținând cont de prevederile art.22 lit.b, art.23 și art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevederile art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de **B** în anul 2010 și înregistrate de societate în anul 2012, stabilind TVA suplimentară de plată în sumă totală de **000 lei**.

**5) Organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala X R a emis și a înregistrat în evidența contabilă factura storno cu nr.000/2012, emisă către C cu baza impozabilă în sumă de -000 lei și TVA colectată în sumă de -000 lei care nu a fost înregistrată și nici declarată de C pe motiv că „aceasta a vizat stornarea unui document intern al sucursalei X [...]”**

Sucursala **X R** a justificat operațiunile prin efectuarea unor înregistrări care nu respectă legislația în domeniu, respectiv emiterea de facturi interne și înregistrarea acestora doar în contabilitatea furnizorului.

**C** înregistrează și declară factura nr. **000/2012** având baza impozabilă de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, iar Sucursala **X R** înregistrează și nu declară această factura în decontul aferent lunii **00** 2012.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, Sucursala **X R** justifică efectuarea anumitor operațiuni prin înregistrări care nu respectă legislația românească în domeniu deoarece legea nu prevede emiterea de facturi interne și înregistrarea acestora doar în contabilitatea furnizorului.

Referitor la anii 2009, 2010 și 2011 care reprezintă perioade prescrise din punct de vedere fiscal și perioade care au fost verificate din punct de vedere al TVA, societatea a solicitat în scris oprirea oricăror acțiuni de inspecție care vizează anul 2011 (implicit și anii 2009 și 2010), deoarece pentru această perioadă s-a îndeplinit termenul de prescripție.

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare factura storno nr. **000** din **00.00.2012**, emisă către **C**, deoarece aceasta nu are la bază o operațiune reală, nu s-a recunoscut diminuarea TVA colectată cu suma de **000 lei** și au stabilit TVA suplimentară în suma de **000 lei** și au stabilit în sarcina contestatarii TVA colectată în suma de **000 lei**, aferent facturii nr. **000/2012** neînregistrată în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA aferent lunii **00** 2012.

La stabilirea sumei de **000 lei** reprezentând TVA suplimentară, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art. 134 alin.1)-6), art. 138 alin.a)-e), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.20 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu

modificările și completările ulterioare, art.6 alin.2 din Legea 82/1991 a contabilitatii cu modificarile și completările ulterioare.

**6)** În perioada verificată, Sucursala **A** a întocmit mai multe facturi de avans către Sucursala **X R**, facturi în baza cărora aceasta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA. Majoritatea avansurilor facturate au fost stornate odată cu întocmirea facturilor finale, la data de **00.00.2016**, societatea verificată înregistra TVA deductibilă aferentă facturilor de avans emise.

În anul 2013, contractul dintre statul român și **X S**, referitor la construcția autostrăzii Transilvania, a încetat, dar Sucursala **A** a continuat să factureze către Sucursala **X** servicii de punere la dispoziție de personal calificat turc, pentru ducerea la îndeplinire a proiectului autostrăzii, ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere al TVA aferentă avansurilor facturate pentru prestări de servicii de către Sucursala **A**, achitate de Sucursala **X** și care nu au mai fost prestate efectiv, fiind stabilit TVA suplimentară de plată în sarcina Sucursalei **X**, în sumă de **000 lei**.

În plus, din analiza balantei de verificare la **00.00.2017** comparativ cu balanta de verificare la **00.00.2017**, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență privind soldul contului 40930 „Furnizori debitori **A**” și pentru diferența între suma de **000 lei** și suma de **000 lei**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă aferentă prestatilor de servicii facturate în avans de **A R** și care nu au mai fost prestate efectiv până la data inspecției fiscale, nu a recunoscut dreptul de deducere a TVA în suma de **000 lei**.

La stabilirea sumei suplimentare de TVA de **000 lei** organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.287 lit.a, art. 304 alin.1, lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 78, alin.5 din HG nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

#### **A. ASPECTE PROCEDURALE**

**În ceea ce privește aspectele procedurale invocate în contestație, se reține că prin Decizia de soluționare nr.000/2018 emisă de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, la cap.III pct.1 au fost analizate și soluționate aspectele procedurale privind:**

- nelegalitatea controlului inopinat efectuat anterior la societate și nelegalitatea inspecției fiscale ca urmare a nerespectării termenului legal de preaviz;
- nelegalitatea dublării Avizului de inspecție fiscală nr.**000/2017**;
- nulitatea celor 3 decizii de suspendare a inspecției fiscale;
- depășirea termenului legal pentru desfășurarea unei inspecții fiscale;
- nelegalitatea încheierii inspecției fiscale, deoarece i-a fost încălcat dreptul la apărare prin lipsa discuției finale.

## B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **000 lei** și măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru anul 2014 cu suma de **000 lei** aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei** cu TVA aferent în sumă de **000 lei** reprezentând penalitati contractuale și cheltuieli legate de punere la dispoziție de personal facturate de Sucursala A R, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității respectivelor cheltuieli și a TVA aferentă în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative că acestea sunt aferente veniturilor sale impozabile și operațiunilor sale taxabile și nici că a beneficiat efectiv de serviciile facturate.

**În fapt,**

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala X R, a înregistrat în evidenta contabilă factura fiscală cu nr.**000/2013**, emisă de Sucursala A R în valoare totală de **000 lei**, reprezentând:

- “*Penalitati pentru terminarea prematura a contractelor ang*” în suma de **000 lei** considerată de societate drept cheltuială deductibilă;
- “*Penalitate potrivit contractului de servicii*” în suma de **000 lei** considerată de societate drept cheltuială nedeductibilă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **000 lei** nu reprezintă *penalitati contractuale*, deoarece:

- acest tip de penalitati nu sunt prevăzute în *contractul de asociere în participatiune* încheiat între X S și A, fiind prevăzute doar, ulterior în Memorandumul de înțelegere și într-un act adițional la contractul de prestări servicii dintre cele două sucursale, X R și A R, din data de **00.00.2013**;
- nu s-a justificat cuantumul pierderilor pe care a fost de acord să le plătească către Sucursala A R ci doar faptul că A T a avut anumite pierderi datorate încheierii premature a contractului dintre X și C,
- nu s-au demonstrat oportunitățile de afaceri pe care A T le-a pierdut și nici modul de calcul a sumei de **000 lei** în condițiile în care în cuprinsul Actului

aditional la contractul de prestari servicii nu se mentioneaza si nu se probeaza nicio pierdere suferita de **A T** ;

- Memorandumul de intelegere a fost incheiat intre Sucursala **X R** si Sucursala **A R**, doar pentru a justifica exercitarea dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a sumei de **000 lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat suma de **000 lei** drept o prestare de servicii, în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" în loc de contul 6581 "Despagubiri, amenzi si penalitati."

Ca urmare a constatărilor, organele de inspectie fiscala au considerat că suma de **000 lei** reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate de **X R** nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

**b)** Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala **X R** a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 drept cheltuieli deductibile facturi emise de Sucursala **A R** în cuprinsul cărora la explicații era menționat "*decontare conform contract-cheltuieli operationale*", după cum urmează:

-în anul 2012, suma de **000 lei**;

-în anul 2013, suma de **000 lei**;

-în anul 2014, suma de **000 lei**;

și s-a dedus TVA în sumă de **000 lei**, pentru care nu s-a demonstrat ca a beneficiat efectiv de respectivele servicii, societatea prezentând foi de pontaj ce nu conțin descrierea activităților prestate de personalul turc și timpul alocat proiectului.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de contestatară, a Procesului Verbal nr.**000/2017** întocmit la Sucursala **A R** de către organele de inspecție fiscală ale AJFP Bihor și a Procesului verbal nr. **000/2014** întocmit la Sucursala **X R** de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017** în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.**000/2017** contestată, au concluzionat că documentele puse la dispoziție pentru justificarea serviciilor facturate drept punere la dispoziție de personal turc nu contin situatii de lucrari, devize de executie, procese verbale de receptie si/sau orice alte documente care sa ateste necesitatea prestarii serviciilor facturate, nu dovedesc că sunt în scopul operațiunilor taxabile ale societății raportat la specificul activității desfășurate și anume, proiectarea și construirea autostrazii **B-C-B**, având în vedere propriile cheltuieli cu salarii, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.

Având în vedere cele menționate la subpunctele a) și b) de mai sus și prevederile legale stipulate la art.11 alin.(1), art.21 alin.1 și alin.4 lit.m, art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările

și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la data operațiunilor, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar, în suma de **000 lei** pentru perioada 2012-2013 și au diminuat pierderea fiscală pentru anul 2014 cu suma de **000 lei**, respectiv TVA suplimentară în sumă de **000 lei**.

**În drept, în materia impozitului pe profit** incidente speței sunt prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

*„ART. 21 Cheltuieli*

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

Coroborate cu dispozițiile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate. ”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestora a serviciilor achiziționate.

Totodată, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*”Cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, și pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:*

*“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.”.*

De asemenea, 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.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la baza un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

**În materia taxei pe valoarea adăugată**, pe perioada **00 2012 – 00 2015**, sunt incidente prevederile art.145 alin.1, alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ ART. 145*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

La art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

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

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

Din interpretarea textelor de lege, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform pct.45 alin.2 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal.[...]”*

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective. Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că, practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind sursa de proveniență a achizițiilor.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

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

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Mai mult, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina desfasurarea activitati economice pentru a avea dreptul de deducere a achizițiilor.

Obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea scopului unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA. Se retine ca prevederile art. 145 si



art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care sa demonstreze utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala nu este suficienta pentru a demonstra realizarea de operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, 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.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2017** se rețin următoarele:

**a)** Sucursala **X R** a inregistrat in evidenta contabila factura fiscala nr.**000/2013**, emisa de Sucursala **A R** în valoare totala de **000 lei** care cuprinde două poziții:

-*"Penalitati pentru terminarea prematura a contractelor ang"* in suma de **000 lei** considerată de societate drept cheltuială deductibilă;

-*"Penalitate potrivit contractului de servicii"* in suma de **000 lei** considerată cheltuială nedeductibilă;

-Sucursala **X R** a justificat înregistrarea sumei de **000 lei** drept cheltuieli deductibile fiscal cu Memorandumul încheiat cu Sucursala **A R** motivând că această sumă reprezintă penalitati pentru terminarea prematura a contractelor personalului turc pus la dispozitia asocierii in participatiune de catre Sucursala **A R**;

-penalitățile contractuale pentru terminarea prematură a contractelor angajaților nu au fost stabilite prin Contractul de asociere in participatiune incheiat intre **X S** si **A**, fiind prevăzute în Memorandumul de intelegere și un act aditional la contractul de prestari servicii dintre cele doua sucursale, respectiv Sucursala **X R** si Sucursala **A R**, din anul 2013;

-Sucursala **X R** nu a demonstrat realitatea pierderilor pe care este de acord sa le plateasca catre Sucursala **A R** invocând doar faptul ca **A T** a avut anumite pierderi datorate incheierii premature a contractului dintre **X** si **C** nefiind demonstrate oportunitățile de afaceri pe care **A T** le-a pierdut si nici modul de calcul a sumei de **000 lei**;  
-în cuprinsul Actului aditional la contractul de prestari servicii nu se mentioneaza si nu se probeaza nicio pierdere suferita de **A T** ;  
-societatea a înregistrat suma de **000 lei** drept o prestare de servicii, în contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” în loc de contul 6581 “Despagubiri, amenzi si penalitati.”

**b)** Sucursala **X R** a înregistrat în evidența contabilă, în contul 628 „*Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terți*” drept cheltuieli deductibile facturi emise de Sucursala **A R** în cuprinsul cărora la explicații era menționat “*decontare conform contract-cheltuieli operationale*” după cum urmează:

-în anul 2012, suma de 15.098.694 **000 lei**;  
-în anul 2013, suma de 7.150.651 **000 lei**;  
-în anul 2014, suma de 3.774.848 **000 lei** și TVA deductibila în sumă de în sumă de 6.012.344 **000 lei**, pentru care nu a demonstrat ca a beneficiat efectiv de serviciile facturate de Sucursala **A R** in baza contractului de prestari servicii și a prezentat foi de pontaj ce nu conțin descrierea activităților prestate de personalul turc și timpul alocat proiectului.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017** și al documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestatiei reține următoarele:

**\*** Potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.**000/2003**, **C** a fost desemnată să demareze procedura de negociere cu firma **X** pentru încheierea **Contractului de proiectare, construire și finanțare a autostrăzii B-C-B**, Contractul fiind semnat în data de **00.00.2003**. Ulterior, aferent acestui contract au fost încheiate Primul Acord de Modificare în data de **00.00.2006**, Protocolul I în data de **00.00.2009**, Protocolul II, în data de **00.00.2009**, Al Doilea Acord de Modificare în data de **00.00.2011** iar in data de **00.00.2013** a fost semnat Acordul de Tranzacționare și încetare a Contractului de Construcție a autostrazii **B-C-B** între **C** si **X**.

**\*\*** **X S** si **A O** au incheiat în data de **00.00.2004** **Contractul de asociere in participatiune** înregistrat la organele fiscale românești sub nr.**000/2005**, avand ca obiect lucrari de proiectare si constructie a unui tronson din Autostrada **T**, denumit în continuare *Proiect* din cuprinsul căruia se rețin:

-art.4.1 „*Părțile vor fi responsabile solidar pentru executarea Proiectului în conformitate cu termenii Contractului de Construcție și cu*

toate legile aplicabile. Nu se va încheia cu Beneficiarul nici o înțelegere cu privire la ajustarea Prețului contractual sau la termenii și Condițiile Contractului de Construcție cu excepția situației în care ambele Părți își dau acordul în scris în acest sens.”

-art.6.2 “ratele și costurile necesare pentru asigurarea serviciilor de fiecare parte așa cum se solicită de Managementul Proiectului, inclusiv cedarea de personal de fiecare parte în scopul Organizării Proiectului și asigurarea altor materiale specificate, a echipamentului și facilităților, vor fi asigurate contra cost, și pe baza prevederilor incluse la anexa A la acest contract. O schemă de plată a ratelor va fi pregătită (și actualizată anual) de fiecare parte și aprobată de managementul proiectului. Această schemă agreată va constitui baza pentru ratele datorate întregului personal cedat permanent (angajați meseriași și alții).”

-art.11.1 „[...] participarea fiecărei Părți în, și cu privire la, toate profiturile și pierderile nete generate de executarea Proiectului și cu privire la orice proprietate achiziționată în legătură cu acest Proiect va fi reprezentată de următoarele procente:

**X** cincizeci la sută (50%);

**A** cincizeci la sută (50%).

În acest contract, profiturile și pierderile nete vor însemna bilanțul real, după ce s-a efectuat plata tuturor cheltuielilor și s-au soluționat toate responsabilitățile Asocierii [...]”.

-art.12.1 „părțile vor emite facturi către Asocierie într-o formă aprobată de Managementul Proiectului și care vor fi plătite de Asocierie pe baza prevederilor incluse în Anexa A la acest contract, pentru serviciile și personalul cedate Organizării Proiectului asigurate de Părți în condițiile oricăror limite impuse acestora de către Managementul Proiectului.”

-art.19.1 “Orice responsabilitate a uneia dintre părți pe parcursul Proiectului, fie față de beneficiar, fie față de un terț, va fi supusă alocării între părți, în raport cu procentele de participare agreate specificate în articolul 11.1”.

**Din analiza acestui contract se reține faptul că părțile nu au prevăzut niciun fel de penalități contractuale.**

Astfel, incidente sunt prevederile art.28 alin.(1) și (3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 28 Asocieri fără personalitate juridică

(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asocierie. (...)

(3) Într-o asocierie fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asocierie.”

Totodata, prevederile pct.265 alin.(1) și alin. (4) din OMFP nr.3055/2009 în vigoare până la 31.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, menționează:

*“265. (1) Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului „Decontări din operații în participație“, analitic distinct pe fiecare coparticipant.*

*Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului „Decontări din operații în participație“.[...]*

*(4) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13. La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”*

Fata de prevederile legale menționate, se reține ca veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierilor în participație, se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, iar la sfârșitul perioadei de raportare, acestea se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie, corespunzător cotei de participare în asociere, urmand ca profitul impozabil să se calculeze ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul contractelor de asociere în participație evidența asocierii se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 "Decontări din operații în participație", analitic distinct pe fiecare coparticipant, prin contract se desemnează persoana care ține contabilitatea asocierii, iar societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidența și întocmește balanțe de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii, soldul creditor al contului reprezentând sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.

Art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“ART. 2*

*(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor*

proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art.1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

#### 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.”

Astfel, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

**În materia TVA**, incidente sunt prevederile art.127 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

“(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct. 79<sup>1</sup>. alin (1) - alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.10.2010, conform căroră:

“79<sup>1</sup> alin. (1) În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art.127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite în continuare asocieri, drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului desemnat în acest scop potrivit contractului încheiat între părți, care contabilizează veniturile și cheltuielile, denumit în continuare asociatul administrator. Prin drepturi și obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar și de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform art 148, 149 sau 161 din Codul fiscal.

79<sup>1</sup> alin.(2) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi fără plată, ca aport la asociere în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu constituie prestare de servicii/livrare de bunuri cu plată în sensul art. 129, respectiv 128 din Codul fiscal. Asociații care au pus

*la dispoziția asocierii bunurile și serviciile menționate în teza anterioară, ca aport la asociere, își păstrează dreptul de deducere și nu vor efectua ajustări pe perioada funcționării asocierii, cu condiția ca asociatul administrator să ajusteze taxa aferentă în conformitate cu prevederile alin. (5). În cazul bunurilor de capital se va face o mențiune referitoare la perioada în care bunurile au fost puse la dispoziția asocierii, perioadă în care membrii asociați nu fac ajustări.*

*79<sup>1</sup> alin. (3) Bunurile/serviciile care sunt puse la dispoziția asocierii de către membrii săi, altele decât cele prevăzute la alin.(2), reprezintă livrare de bunuri sau prestare de servicii cu plată în sensul art. 128, respectiv 129 din Codul fiscal*

*79<sup>1</sup> alin. (4) Asociatul administrator efectuează achizițiile asocierii pe numele său și emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere, urmând ca veniturile și cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere.“*

Se reține că într-un contract de asociere în participațiune, părțile reprezentând cotele procentuale care revin fiecărui asociat din beneficii și pierderi, se stabilesc potrivit înțelegerii dintre părți, contribuția la pierdere va fi proporțională cu partea din beneficii.

Pentru a sublinia cele de mai sus, se reține că în Noul Cod Civil s-a prevăzut explicit la art.1902, alin.4 următoarele:

*„(4) Când contractul stabilește numai partea de câștig, aceeași proporție are loc și cât privește pierderile.“*

Astfel când contractul stabilește numai partea de câștig, aceeași proporție are loc și în ceea ce privește pierderea, ceea ce demonstrează că legiuitorul, tocmai pentru a evita pe viitor interpretările contrare, neconforme cu voința sa și realizând o analiză care se bazează în primul rând pe ideile și soluțiile dezvoltate în timp de doctrină și jurisprudență a statuat cele anterior menționate.

Potrivit art.1902 alin.5 din Noul Codul Civil și anume:

*“(5) Orice clauză prin care un asociat este exclus de la împărțirea beneficiilor sau de la participarea la pierderi este considerată nescrisă.”* este nula convenția prin care s-a stipulat ca unul sau mai mulți asociați să fie scutiți de a participa la pierdere sau la beneficii.

În baza dispozițiilor articolelor 4.1, 4.4, 6.2, 6.4, 10.1, 10.2, 12.1 și 19.1.1 din contractul de asociere încheiat între **X S** cu **A** se reține că **X Sucursala R**, în calitate sa asociat în cotă de 50% la realizarea Proiectului și de persoana împuternicită cu efectuarea și înregistrarea în evidența contabilă a tuturor cheltuielilor și veniturilor provenite din asociere, a întocmit și transmis către Sucursala **A R**, deconturi pentru operațiuni în participație.

Ca urmare, nu se justifică înregistrarea în evidențele contabile drept cheltuieli și acceptarea la plată a facturilor fiscale emise de **A Sucursala R** cu explicația *“decontare conform contract-cheltuieli operationale”* înregistrate în contul 628 *„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”* în anul 2012 pentru suma de **000 lei**, în anul 2013 pentru suma de **000 lei**, în anul 2014 pentru suma de **000 lei** și nici a facturii nr.**000/2013** reprezentând *“Penalitati pentru terminarea prematura a contractelor ang”* in suma de **000 lei** considerată cheltuială deductibilă și *“Penalitate potrivit contractului de servicii”* in suma de **000 lei** considerată cheltuială nedeductibilă având în vedere prevederile art.12.1 din Contractul de Asociere în participațiune, mai sus citate.

**\*\*\* X S** a deschis Societatea **X Sucursala R** (in continuare Sucursala **X R**) iar **A O** a deschis **A Sucursala R** (in continuare Sucursala **A R**).

**\*\*\*\*** Sucursala **X R** a încheiat cu Sucursala **A R Contractul de prestări servicii din data de 00.00.2006** care prevede:

-punctul 1.1 stipulează că *„A R convine sa furnizeze catre D R, diverse servicii, conform solicitarilor acestuia din urma, in legatura cu Proiectul.”*(*“Servicii”*);

-punctul 1.2. *”Ca urmare a solicitarii clientului, A R va asigura catre D accesul la serviciile personalului sau calificat in scopul de a realiza serviciile în legătură cu Proiectul.”*;

-punctul 2.3 *”A R va păstra registre și consemnări precise care vor indica costurile înregistrate în legătură cu prestarea de servicii în conformitate cu Secțiunea 1.0 „SCOPUL CONTRACTULUI”, costuri, facturate către client.”*

-punctul 2.4 *”Clientul poate verifica și copia registrele și consemnările prevăzute conform Clauzei 2.4 în orice moment rezonabil. A R convine să păstreze aceste registre și consemnări pe o perioadă de un an de la încheierea Serviciilor prestate conform prezentului Contract”*

-punctul 5.1 *„Responsabilitatea fiecărei parti fata de cealalta parte conform sau in legatura cu Contractul in ceea ce priveste incalcarea Contractului, a garantiei , a indemnizatiei , prejudiciu, ( inclusiv neglijenta ), raspunderea stricta sau altfel nu se va extinde la:*

*-profituri sau oportunitati pierdute;*

*-castiguri sau venituri de orice natura pierdute;*

*-rambursarea costurilor sau a oricaror costuri contractate de parti legat de orice scop;*

*-orice alta pierdere pur economica avand ca urmare paguba materiala;*

*-orice pierdere indirecta sau pe cale de consecinta paguba( inclusiv fara a se limita la profituri sau oportunitati pierdute.”[...].*



În acest contract se mai se consemnează faptul ca fiecare parte exonerează, garantează și nu trage la răspundere cealaltă parte pentru această responsabilitate.

Din cuprinsul acestui contract se reține că Sucursala **A R** a convenit să furnizeze anumite servicii Sucursalei **X R** în legătură cu Proiectul iar la cererea acesteia va furniza personal calificat în scopul realizării serviciilor, va păstra registre și consemnări pe o perioadă de un an de la încheierea serviciilor care pot fi consultate și copiate de Sucursala **X R**. Se reține, de asemenea că părțile au prevăzut în mod expres că responsabilitatea fiecărei părți nu se va extinde asupra profiturilor, oportunităților și câștigurilor de orice fel pierdute nefiind prevăzute penalități. În ceea ce privește cuantificarea activității prestate, se reține că, termenii sunt generali, exemplificăm clauza 1.2 citată mai sus și sunt susceptibili de mai multe înțelesuri (exemplu, clauza 6.1 „*contractul va fi interpretat în conformitate cu legile din Anglia*”).

Acest contract a fost completat cu un Act adițional bilingv engleză-română fara număr, fără dată și fără înscrierea reprezentanților societăților care prevede:

-”Contractul de prestări servicii se va completa cu o adăugare la clauza 5.0-Limitarea responsabilității, după cum urmează:

*„Fără a aduce atingere clauzei 5.1, fiecare parte înțelege să ramburseze celeilalte părți orice penalitate, despăgubire sau sumă de orice natură impuse uneia dintre părți în legătură cu scopul acestui Contract de prestări servicii, de către un terț care nu este parte a Contractului de prestări servicii, ca o consecință a acțiunilor sau inacțiunilor directe sau indirecte ale celeilalte părți”.*

Se reține că, Actul adițional, nu respectă prevederile art.57 din Codul comercial, deoarece în conținut nu sunt prevăzute locul, ziua, luna și anul întocmirii și semnării acestuia, deci nu constituie un act doveditor al actelor și faptelor care să justifice conținutul real al prestărilor de servicii dintre cele două societăți, în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În acest Act adițional nu se menționează și nu se probează nicio pierdere suferită de **A T**, doar se afirmă că **A T** s-a confruntat cu pierderi de oportunități și profit.

**\*\*\*\*\*** Pentru a îndeplini obligațiile de punere la dispoziție de personal în vederea realizării Proiectului, Sucursala **A R** a încheiat cu **A I** (denumită în continuare "**A T**") **Contractul nr.000/2006** din cuprinsul căruia se reține:

-art.2 „*Prestatorul (A T) se obligă să asiste Beneficiarul (A Sucursala R) la execuția unor lucrări de construcții potrivit planurilor și schițelor de construcție din cadrul proiectului Autostrada B-C-B. În vederea*



*acordării de asistență pentru executarea acestor lucrări. Prestatorul se obligă să asigure personal specializat, În conformitate cu specificațiile tehnice și cerințele proiectului, incluzând fără a se limita la maieștrii, subingineri, ingineri, zidari, fierari, tâmplari, dulgheri.”*

*-art.3 “Valoarea totală a prezentului contract de prestări servicii este conformă cu situațiile de lucrări aferente proiectului, ce vor face obiectul anexelor la contract”*

*-art.5 “Plata se va efectua în funcție de prestații verificate și acceptate la sfârșitul fiecărei luni, ulterior emiterii de către Prestator a facturii.”*

*-art.6 Obligațiile prestatorului „sa transfere personal specializat în acest tip de lucrări de construcții și inginerie [...] să acopere cheltuielile cu asigurările de sănătate și alte tipuri de asigurări necesare, costurile cu transportul și cazarea angajaților [...].*

*-art.11 „La încheierea fiecărei porțiuni din lucrări, reprezentanții celor două părți pot verifica situația lucrărilor și asistenței acordate, precum și costurile aferente.”*

Din analiza acestui contract se reține că nu rezulta clar în ce constă prestarea de servicii de asistență în executarea lucrărilor de construcții, care este valoarea acestui contract de prestări servicii semnat cu prestatorul (și/sau remunerația acordată personalului specializat), necesarul de personal pentru asigurarea asistenței precum și ce statut legal are acest “personal specializat” detașat să presteze servicii pe teritoriul României neexistând nicio clauză privind acordarea de avantaje în bani (bonusuri) către acest personal turc pus la dispoziția Sucursalei **A R** de către **A T** .

**\*\*\*\*\*** Pe data de **00.00.2013 A T** a emis o Notă internă ca urmare a constatării încetării Proiectului din România prin care se menționează că **A T** „a trebuit să renunțe la personalul său calificat, deoarece acest personal nu putea fi alocat altor proiecte pe care **A** le avea în derulare.” și „Valoarea acestor stimulente va fi hotărâtă pentru fiecare caz în parte, luându-se în considerare vechimea și calificarea fiecărui individ. Suma totală care va fi acordată de către **A** în această privință este **000 eur**.”

La această Notă internă nu este atașat niciun mod de calcul al sumei de **000 eur**, nicio dovadă a încetării raporturilor de muncă a personalului turc care a fost alocat Proiectului.

**\*\*\*\*\*** În data de **00.00.2013** a fost încheiat Memorandumul de înțelegere între Sucursala **X R**, Sucursala **A R** și **A T** având în vedere faptul că începând cu data de **00.00.2013** prin Acordul de Tranzacționare și Încetare cu privire la Contractul de construire încheiat de **X** și **C** Proiectul a încetat.

În temeiul Memorandumului de înțelegere, „**X** convine să compenseze **A T** prin Sucursala **A R** pentru costurile suportate în legătură cu

*stimulentele la încetarea raporturilor de muncă acordate de A I angajaților săi implicați în proiect.”*

Din cuprinsul Memorandumului se reține că „*Părțile convin ca o compensație în valoare de 000 eur să fie în ultimă instanță suportată de către Sucursala X R în legătură cu personalul calificat ale cărui servicii nu au mai putut fi folosite așa cum fusese estimat inițial pentru proiectul din România.*”

Se reține că, prin Memorandumul de înțelegere, nu se demonstrează realitatea unei pierderi, ci doar, se afirmă acest fapt, nu se arată care este valoarea pierderilor și prin ce modalități de calcul s-a ajuns la valoarea de 000 eur, nu cuprinde o listă de persoane aflate de părți să primească stimulente, sumele individuale și modul de calcul.

Potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“Contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic.”*, și, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertății de voință în materia contractelor însă acest principiu trebuie înțeles în sensul că nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiționează și o determină viața socială pe de o parte și dispozițiile cuprinse în normele legale pe de altă parte.

Se reține că voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, care coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, determină caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor

asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unor acte juridice civile, a unor contracte valabil încheiate, unde urmare a unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractelor încheiate între părți.

În consecința, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile efectuate de contestatară trebuie analizate prin prisma contractelor. Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul contestației și conform prevederilor legale incidente, organul de soluționare al contestației reține că potrivit doctrinei, participarea la beneficii și pierderi reprezintă o condiție de validitate ce ține de esența contractului, asociații unei asocieri în participațiune având dreptul de a participa la beneficiile obținute din activitatea asocierii în participațiune, dar corelativ acestui drept le revine și obligația de a suporta pierderile societății.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că, serviciile constând în punere la dispoziția Asocierii de personal calificat în vederea susținerii realizării Proiectului Autostrada **B-C-B** au fost facturate în următoarea succesiune :

- 1) **A T** a facturat serviciile către **A Sucursala R**;
- 2) **A Sucursala R** a facturat la rândul său respectivele servicii către Sucursala **X**;
- 3) Sucursala **X R** a facturat respectivele costuri către **C**.

Mai mult, din analiza **Procesului verbal nr.000/2014** întocmit de către organele de inspecție fiscală ale DGAMC la Sucursala **X R** privind verificarea tranzacțiilor derulate în perioada 2008-2013 (deci și o parte din perioada supusă inspecției fiscale finalizată cu Raportul de inspecție fiscală nr.000/2017) în cadrul asocierii în participațiune încheiate între Sucursala **X R** și Sucursala **A R** pentru realizarea Proiectului, în ceea ce privește cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de Sucursala **A R** reprezentând prestări de servicii constând în „Decontare conform contract-cheltuieli operaționale”, organul de soluționare al contestației reține faptul că **documentele prezentate de societate „[...] nu sunt suficiente astfel încât din ele să rezulte faptul că serviciile facturate au fost necesare în scopul activităților desfășurate și au fost efectiv prestate, respectiv că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile. Documentele justificative prezentate de reprezentanții societății, nu conțin situații de lucrări, devize de execuție, procese verbale de recepție și/sau alte documente care să ateste realitatea și necesitatea prestării serviciilor facturate. Mai mult, societatea verificată nu poate să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor respective raportate la specificul activității**

*desfășurate și anume proiectarea și construirea autostrăzii B-C-B având în vedere propriile cheltuieli cu salariile, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.”*

Organele de inspecție fiscală ale AJFP Bihor au realizat un control inopinat la Sucursala **X R** privind verificarea realității, necesității și legalității sumelor acordate cu titlu de salarii, premii, stimulente și alte avantaje de natură salarială personalului turc detașat de la **A T** la Sucursala **A R** în perioada 2010-2015 și pus la dispoziția Sucursala **000 lei X R** pentru realizarea Proiectului, finalizat cu **Procesului verbal nr.000/2016**. În motivarea controlului se menționează ca sumele reprezentând drepturi, avantaje salariale și despăgubiri acordate personalului turc pus la dispoziție de **A T** au fost facturate de aceasta Sucursalei **A R** care la rândul său a facturat respectivele sume la Sucursala **X R** care le-a facturat mai departe către **C** conform pontajelor și statelor de plată.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de contestatară s-a constatat că, Contractului încheiat de **C** cu **X S** pentru construcția Autostrăzii **B-C-B** în data de **00.00.2003** i se aplică prevederile standardului internațional de contabilitate IAS 11-” *Contracte de construcții*” fiind încheiat ca un **contract la preț fix nefiind înscrise niciun fel de costuri ale antreprenorului** (nici cele cu salariile directe, indirecte sau auxiliare). Respectivul contract a fost modificat de mai multe ori și finalizat cu Acordul de Tranzacționare și Încetare din **00.00.2013** (care prevede inclusiv penalități și despăgubiri ce urmează a fi plătite antreprenorului).

**X S** a emis facturi cuprinzând lucrările realizate pe o anumită perioadă (de obicei luna calendaristică) către **C** în valoarea certificatului intermediar de plată emis de **E-Sucursala B**, dirigintele de șantier pentru autostradă împreună cu anexele acestora care cuprind doar cantități de lucrări ( km, metri cubi, liniari) și prețurile aferente negociate, **devizele de lucrări nefiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nu se face nicio referire la cheltuieli cu personalul sau la orele lucrate de angajați**. Sucursala **X R** a emis facturi aferente lucrărilor realizate mai sus menționate doar pentru TVA aferent facturilor emise de **X S**.

Contravaloarea lucrărilor executate și facturate **C** au fost înregistrate de Sucursala **X R** ca venituri aferent perioadelor decontări veniturilor și cheltuielilor asocierii conform principiului recunoașterii veniturilor din standardul de contabilitate IAS 11 chiar dacă facturile reprezentând venituri aferente lucrărilor facturate au fost emise de **X S**.

Din documentele puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de Sucursala **A T** reprezentând „*decontare conform contract-cheltuieli operaționale*” pentru personalul pus la dispoziția Sucursalei **X R** au fost înregistrate în contul 628 „ *Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*” pentru ele fiind prezentate anexe privind compunerea fiecărei sume. S-a constatat că Sucursala **A R** întocmește state de plată ce

au la bază pontaje centralizatoare care au la bază **pontaje manuale întocmite de 3 persoane**.

Pontajele centralizatoare și statele de plată prezentate pentru facturile de punere la dispoziție de personal sunt semnate atât de Sucursala **A R** cât și de Sucursala **X R** dar organele de inspecție fiscală au constatat **necorelații între numărul de ore din pontaje și numărul de ore din statele de plată, remunerări mai mari decât salariul de încadrare nejustificate cu documente**, faptul că personalul turc a fost remunerat la salarii mai mari decât personalul român pentru aceleași calificări nerezultând că prestațiile de punere la dispoziție de personal au fost facturate de Sucursala **X R** către **C**.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că, cheltuielile operaționale ale Sucursalei **X R** reprezentând **prestări servicii de punere la dispoziție de personal au fost finanțate din încasările de la C și că acestea nu pot fi probate ulterior faptului generator din punct de vedere al realității prestării, respectiv al modului în care acestea au concurat la obținerea veniturilor din construcția autostrăzii**.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală ale AJFP Bihor au efectuat un control la Sucursala **A R** finalizat cu **Procesul verbal nr.000/2017** care a avut drept obiect verificarea documentelor privind punerea la dispoziție de personal turc de către **A T** reprezentând cheltuielile acestei societăți și veniturile aferente prin transferarea respectivelor costuri Sucursalei **X R** pentru realizarea Proiectului.

Au fost solicitate:

- contractele individuale de muncă;
- registru de evidență al salariaților;
- contractul colectiv de muncă (dacă este cazul);
- convențiile civile de prestări servicii/convenții încheiate potrivit Codului Civil;
- contractele individuale de asigurări, ale angajaților cu casele de asigurări;
- statele de plată, pontaje ce stau la baza constituirii și stabilirii impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale;
- documente financiar-contabile (acte de bancă și de casă, note contabile, registrul jurnal, registrul „cartea mare”, bilanțurile de verificare, bilanțul contabil și alte documente justificative);
- declarațiile lunare privind obligațiile de plată reprezentând contribuții sociale;
- certIFICATELE medicale, cererile avizate pentru concediile plătite pentru creșterea copilului și cererile de acordare a ajutoarelor și drepturilor de asigurări sociale, persoane în întreținere etc;
- orice alte documente;
- certIFICATELE de rezidență fiscală;
- copii ale documentelor de imigrare;
- copii ale autorizațiilor de muncă (în cazul cetățenilor non-EU);
- copii ale scrisorilor de detașare;

- o situație a intrărilor și ieșirilor din țară (în scopul determinării rezidenței după regula celor 183 de zile);
- Notificarea de începere/încetare a activității;
- Declarațiile lunare de taxe (formularul 224).

**Societatea nu a prezentat toate documentele si informatiile in legatura cu personalul turc detasat fiind întocmită o situatie centralizatoare a acestor documente si informatii pe care Sucursala A, le-a prezentat organelor de inspectie fiscala care conține numarul de identificare, nume prenume, data detasarii, data incetarii detasarii, meseria/functia, permis de sedere numar/seria, perioada permis, permis de munca numar/serie, Autorizatie de munca, Pasaport, Numar de Identificare Fiscala, Declaratia 225, Declaratia 224, Declaratia 222 precum si documentul de transfer.**

Organele de inspectie fiscala au solicitat in data de **00.00.2016**, o nota explicativa imputernicitului Sucursalei **A** care a transmis răspunsul în data de **00.00.2016** fiind inregistrata la A.J.F.P.–AIF Bihor sub nr.**000/2016**, din cuprinsul căreia se reține:

-îndeplinirea obligatiilor fiscale privind impozitul pe venit si asigurarile sociale datorate pe perioada detasarii in Romania a venit lucratorilor detasati turci care și-au îndeplinit in mod personal obligatiile fiscale, aferente veniturilor sub forma de salarii si asimilate salariilor obtinute din strainatate pe perioada detasarii întocmind declaratia 224;

-între Sucursala **A R** si persoanele detasate de la **A T** nu intervine un raport de munca iar Sucursala **A R** a efectuat diverse plăți către personalul turc detașat Sucursala în baza contractului de servicii incheiat cu **A T** la data de **00.00.2006** si a scrisorilor de detasare ale lucratorilor turci;

-referitor la faptul că, în data de **00.00.2013**, Sucursala **A R** a efectuat plati direct in contul a 24 persoane in sumă de **000 euro**, sumă care ulterior a fost facturată la Sucursala **X R** desi **unele persoane conform listei de personal prezentate, nu figureaza la data acordării ca persoane care au calitatea de detasat și conform pontajelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala acestea nu mai figureaza ca avand activitate in beneficiul Proiectului**, în cursul anului 2013, (spre exemplu **1** figureaza in aceste documente in perioada **00.00.2010-00.00.2011** si a incasat suma de **000 euro**, **2** figureaza in aceste documente in perioada **00.00.2010-00.00.2011** si a incasat suma de **000 euro**, **3** figureaza in aceste documente in perioada **00.00.2010-00.00.2010** si a incasat suma de **000 euro**, **4** figureaza in aceste documente in perioada **00.00.2010-00.00.2011** si a incasat suma de **000 euro**, **5** figureaza in aceste documente in perioada **00.00.2011-00.00.2012** si a incasat suma de **000 euro** etc.), reprezentantul Sucursalei **A R** a susținut că documentele legale ce au stat la baza acordarii acestor stimulente sunt:

-contractul de prestari servicii incheiat intre **A T** si Sucursala **A**;

-Nota interna emisa de **A T** in data de **00.00.2013** in vederea acordarii acestor stimulente;

-lista cu numele persoanelor beneficiare pentru stimulentele acordate la incetarea prematura a Proiectului;

-Memorandumul de intelegere incheiat intre **A T** , Sucursala **A** si Sucursala **X** in contextul Acordului de Tranzactionare de incetare cu privire la contractul de constructie, incheiat de **X** si **C**.

-stimulentele au fost platite direct de **A T** care ulterior a facturat respectiva sumă la Sucursala **A R** și aceasta, mai departe, la Sucursala **X R** fiind acordate ca urmare a incetarii premature a Proiectului, ca o compensare a faptului ca raporturile de munca intre personalul in cauza si **A T** au fost incetate.

Se reține că **anexele care au fost atasate la nota explicativa, în opinia organelor de inspecție fiscală, nu sunt de natura sa argumenteze legalitatea, necesitatea si oportunitatea sumelor achitate atat catre A T cat si catre personal turc care a fost platit din surse finantate de la bugetul de stat prin facturarea acestora către Sucursala X R și mai departe către C.**

**Intrucat documentele si informatiile puse la dispozitia organului de inspectie fiscala de catre reprezentantii Sucursalei A R nu au fost de natura a clarifica legalitatea si realitatea sumelor platite cu titlu de salarii și bonusuri direct catre personalul turc detasat, organele de inspectie fiscala au procedat la utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege in vederea stabilirii realitatii si legalitatii operatiunilor desfasurate de societate solicitând informații suplimentare de la alte autorități abilitate.**

Din informațiile solicitate și din adresa de răspuns a **C**, se reține că:

-data de incepere a lucrarilor autostrazii **B-C-B** a fost **00.00.2004** iar data încetării a fost **00.00.2013** reprezentand data semnarii Acordului de Incetare a Contractului de Construire a Autostrazii **B-C-B**;

-nu deține informatii privitoare la acordarea de bonusuri pentru munca desfasurata de catre persoane detasate din Turcia pentru lucrarile de construire a autostrazii **B-C-B** precum si a modului de acordare a acestora;

-nu detine informatii sau documente privind perioadele in care au fost prestate servicii de catre persoanele detasate din Turcia pentru lucrarile de construire a autostrazii **B-C-B**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala **A R** a inregistrat in evidenta contabila in perioada 2010-2014, cheltuieli cu prestatii externe **A T** ca fiind salariile acordate personalului turc detasat precum si avantaje in bani (bonusuri si stimulente ) in suma totala de **000 euro** echivalent in lei **000 lei**, pe baza unor inscrisuri denumite generic **“debit-note” avand atasate liste cu sume de bani distribuite personalului turc**

**detașat fără a fi însoțite de situații de lucrări și de dovada că serviciile prestate de A T sunt conforme cu situațiile de lucrări aferente Proiectului, așa cum a fost stipulat în contractul încheiat între cele două părți, sume care ulterior, au fost facturate către Sucursala X R.**

Ulterior emiterii și înregistrării acestor debit-note din perioada 2010-2014, Sucursala A R a prezentat organelor de inspecție fiscală CREDIT-NOTE/STORNO ca fiind emise de A T din data de **00.00.2014** având înscrise la rubrica „descriere” *“We credit our Debit Note/Stornare Decont”* de o valoare identică cu cea înscrisă în debit-note emise în perioada 2010-2014 dar cu semnul minus respectiv, de stornare și facturi fiscale din data de **00.00.2014** ca fiind emise de A T, având înscrise în conținut la rubrica „descriere” următoarele specificații *“Conform contractului nr.000/2006, Taxare Inversa, Salarii platite în Turcia pentru luna ....”* valoarea acestor facturi fiind identică cu cea cuprinsă în înscrisurile credit-note de stornare dar cu semnul plus.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala A R a încasat de la Sucursala X R:

- în anul 2012, suma de **000 euro** echivalent suma de **000 lei**;
- în anul 2013, suma de **000 euro** echivalent suma de **000 lei**;
- în anul 2014, suma de **000 euro** echivalent suma de **000 lei** reprezentând salarii și bonusuri acordate personalului turc detașat de la A T pentru realizarea Proiectului.

Conform statelor de plată puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, Sucursala A R a înregistrat pentru personalul turc detașat de la A T:

- în cursul anului 2012, un fond de salarii brut în valoare de **000 euro** echivalent **000 lei** și o suma de **000 euro** echivalent **000 lei**;
- în cursul anului 2013 un fond de salarii brut în valoare de **000 euro** echivalent **000 lei** și avantaje acordate în bani cu titlu de stimulente în valoare de **000 euro**, echivalent, **000 lei** și o suma de **000 euro**, echivalent, **000 lei**;
- în cursul anului 2014, un fond de salarii brut în valoare de **000 euro** echivalent în **000 lei** și cu titlu de salarii și suma de **000 euro**, echivalent, **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală, au procedat la verificarea existenței documentelor prin care se stabilesc drepturile de natură salarială efective: pontaje, state de plată și coroborarea acestora cu documente și informații obținute pe timpul inspecției fiscale atât din controlul încrucișat cât și cele obținute de la alte autorități, instituții și terți rezultând următoarele cu titlu de exemplu:

-în perioada **00.00.2013-00.00.2014**, numitul **6 nu a fost prezent efectiv în România dar figurează în statele de salarii cu venituri** în suma totală de



**000 euro** si stimulente in suma de **000 euro** rezulta total venituri **000 euro** aferente perioadei **00.00.2013-00.00.2014**;

-în perioada **00.00.2012-00.00.2013**, numitul **7** nu a fost prezent efectiv in **Romania** dar figureaza in statele de salarii cu venituri in suma totala de **000 euro** aferent perioadei **00.00.2012-00.00.2013**;

-în perioada **00.00.2013-00.00.2013**, numitul **8** nu a fost prezent efectiv in **Romania** dar figureaza in statele de salarii cu venituri in suma totala de **000 euro** aferent perioadei **00.00.2013-00.00.2013**.

**Totodată s-a constatat că exista situatii in care personalul turc a fost cuprins in statele de salarii, figureaza cu venituri salariale dar nu figureaza pontati cu ore lucrate in perioada respectiva astfel:**

- in anul 2011, conform pontajelor figureaza un numar de la 1 la 17 persoane cetateni turci detasati, în statele de plata a salariilor figureaza un numar de la 24 la 92 persoane cetateni turci detasati;

- în anul 2012, conform listelor de pontaj figureaza pontate in medie 14 persoane, iar in statele de plata figureaza un numar mediu de 72 persoane cetateni turci detasati;

- în anul 2013, nu apare pontata nici o persoana, dar în statele de plata figureaza un numar mediu de 20 persoane cetateni turci detasati în condițiile în care în data de **00.00.2013**, contractul de construire a autostrazii **B-C-B** a fost reziliat cu **C** si implicit, contractul intre Sucursala **A R** și **A T** constand in asistenta in executarea lucrarilor de constructii din cadrul proiectului autostrazii **B-C-B** nu mai are obiect incepand cu aceasta data, dar plata acestor " detasati " turci s-a facut si dupa data rezilierii contractului, sumele acordate drept salarii nefiind justificate legal.

- în anul 2014, nu apare pontata nici o persoana, dar in statele de plata figureaza un numar mediu de 8 persoane cetateni turci detasati, care au incasat suma totala bruta de **000 euro** (echivalent **000 lei**).

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca **exista situatii in care personalul turc a fost cuprins in statele de salarii, figureaza cu venituri salariale, dar a fost prezent în Romania intr-o perioada diferita decat perioada pentru care au fost remunerati** (au fost prezenti in Romania mai putine zile decat cele pentru care au fost plătiți), spre exemplu:

- numitul **6**, în perioada **00.00.2011-00.00.2011**, a fost prezent efectiv in Romania 13 zile si a fost remunerat cu suma de **000 euro**, in perioada **00.00.2011-00.00.2011**, 6 zile și a fost remunerat cu suma de **000 euro**, in perioada **00.00.2012-00.00.2012**, 2 zile și a fost remunerat cu suma de **000 euro**, in perioada **00.00.2013-00.00.2013**, 1 zi și a fost remunerat cu suma de **000 euro**;

- în perioada **00.00.2012-00.00.2012**, numitul **9** a fost prezent in Romania 9 zile și a fost remunerat cu suma de **000 euro**.

Organele de inspecție fiscală au identificat **persoane in statele de salarii care nu figureaza in lista de personal cu documente de identificare** (pasaport, permis de sedere, permis de munca, numar de identificare fiscala, scrisoare de detasare), cu titlu de exemplu menționăm:

- numitul **10**, in perioada 2010-2014 nu figureaza in lista de personal cu documente de identificare dar figureaza in statele de salarii cu venituri in suma de **000 euro**;
- numitul **11**, in perioada 2010-2014 nu figureaza in lista de personal cu documente de identificare dar figureaza in statele de salarii cu venituri in suma de **000 euro**.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca **din totalul personalului cuprins in statele de salarii exista un numar de 20 de persoane din totalul de 553 persoane care figureaza in statele de salarii din perioada 2010-2014 cu venituri peste 000 euro** fiecare persoana care dețin o pondere de aprox. 50% din total salariilor, cu titlu de exemplu menționăm:

- **6** avand functia de Director General sau inginer constructor figureaza in statele de salarii din perioada 2010-2014 cu drepturi de natura salariala in suma totala de **000 euro** fiind prezent in Romania conform informatiilor primite de la Inspectoratul Politiei de Frontiera un numar total de 45 zile;
- **12** avand functia de inginer geodez figureaza in statele de salarii din perioada 2010-2014 cu drepturi de natura salariala in suma totala de **000 euro**.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că **Sucursala A R a efectuat plati catre personalul turc detasat cuprins in statele de salarii si dupa data de 00.00.2013**, data la care a fost reziliat contractul de constructie a Proiectului Autostrada **B-C-B** cu **C** iar implicit Contractul intre Sucursala **A R** și **A T** nu mai are obiect.

Referitor la sumele acordate cu titlu de **stimulente personalului turc detașat, in anul 2013 ca urmare a încetării Proiectului**, organele de inspecție fiscală au constatat ca Sucursala **A R** a inregistrat in evidenta contabila in luna **00** 2013 in contul de cheltuieli 628.10 Cheltuieli cu prestatii externe (**A T**) si a tratat aceasta cheltuiala ca si deductibila fiscal la calculul profitului impozabil pentru trimestrul III 2013 suma de **000 lei**, **fara a prezenta organelor de inspectie fiscala documente justificative privind modul de calcul a aceste sume si care sa ateste efectuarea in fapt a acestor cheltuieli in perioada 00 2013**. Totodată s-a constatat că la data de **00.00.2013**, Sucursala **A R** a inregistrat in contul de cheltuieli 628.10 Cheltuieli cu prestatii externe (**A T**) stornarea sumei totale de **000 lei**, tot fără a prezenta documente justificative care sa ateste stornarea acestor

cheltuieli in perioada **00** 2013, iar ulterior in luna **00** 2013, a înregistrat drept cheltuieli aceeași sumă în baza unui inscris „**debit-note**” **cheltuieli cu sumele achitate cu titlu de stimulente.**

Prin răspunsurile transmise organelor de inspecție fiscală Sucursala **A R** a precizat ca suma de **000 euro** echivalent **000 lei** este compusa din:

-valoarea penalitatilor reprezentand stimulente ce urmau a fi acordate personalului **A T** ca urmare a incetarii premature a Proiectului in suma de **000 lei**, echivalent **000 euro**;

-cheltuieli estimate privind serviciile de punere la dispozitie personal prestate de **A T** in beneficiul Sucursalei **A**, in luna **00** 2013 in suma de **000 lei**;

-cheltuielile estimate privind aceste servicii prestate in luna **00** 2013 in suma de **000 lei** pentru care facturile nu au fost primite;

-că a înregistrat si un venit estimat de **000 lei** reprezentand contravaloarea stimulentele acordate personalului turc ce urmau a fi recuperate de Sucursala **A R** de la Sucursala **X R** prin emiterea facturii in trimestrul IV 2013;

**Sucursala A R nu a prezentat documente justificative conform prevederilor legale, care sa faca dovada efectuarii operatiunii descrise de societate privind stimulentele acordate personalului A T in trimestrul III 2013 (facturi, lista nominala cu personalul care sa ateste repatizarea acestor stimulente precum si dovada efectiva a acordarii acestor stimulente).**

Reprezentantul Sucursalei **A R**, d-nul **13** prin nota explicativa din data de **00.00.2015** a anexat in xerocopie factura **000** din **00.00.2014** și o lista cu 24 de persoane pentru care a fost alocata suma bruta totala de **000 euro**, precum si documente bancare pentru persoane din lista cu sumele virate in contul acestora (**U B G, L O E**).

Având în vedere că respectivele stimulente s-au acordat ca urmare a încetării premature a Proiectului conform mențiunii din cuprinsul Memorandumului de înțelegere “**A T a trebuit sa renunte la personalul său calificat deoarece acest personal nu putea fi alocat altor proiecte pe care grupul A le avea in derulare**”, organele de inspecție fiscală au făcut verificări asupra celor **24** persoane care au primit respectivele stimulente, constatând cu titlu de exemplu că:

- **6** - cetatean turc, conform prelungirii scrisorii de detasare din **00.00.2010** (în cuprinsul căreia nu este prevazut faptul ca aceasta persoana poate fi recompensata cu stimulente in caz de incetare prematura a contractului de muncă) a fost detasat pentru functia de inginer constructor, pe perioada detasarii primeste un salariu de **000 euro pe luna**, în scrisoarea de detasare este inscrisa mentiunea “*neintrand in relatii contractuale de munca cu sucursala societatii din Romania*”, i-a fost acordata cu titlu de stimulente o suma bruta de **000 euro** echivalent in lei **000 lei** societatea nefăcând dovada a incetarii contractului de munca la acest angajat până la data de

**00.00.2014** (și după încetarea proiectului) figurând cu drepturi de natură salarială în statele de plată.

- **1** - cetatean turc, pentru care societatea nu a prezentat documente privind detasarea în România dar căruia i-a fost acordată cu titlu de stimulente o sumă brută de **000 euro** care în perioada **00.00.2010-00.00.2014** figurează în statele de plată până în luna **00** 2011 cu drepturi de natură salarială și care din informațiile transmise de Inspectoratul General al Poliției de Frontieră Române, în perioada 2011-2014 nu a fost prezent efectiv în România societatea nefăcând dovada încetării contractului de muncă cu acest angajat.

- **12** - cetatean turc, conform scrisorii de detasare, a fost detasat pentru funcția de inginer geodez iar pe perioada detasării primește un salariu de **000 euro** pe lună, *“neintrând în relații contractuale de muncă cu sucursala societății din România”*, i-a fost acordată cu titlu de stimulente o sumă brută de **000 euro**, societatea nefăcând dovada încetării raporturilor de muncă.

- **9** - cetatean turc, conform scrisorii de detasare, a fost detasat pentru funcția inginer construcții civile industriale și agricole iar pe perioada detasării primește un salariu de **000 euro** pe lună, *“neintrând în relații contractuale de muncă cu sucursala societății din România”*, i-a fost acordată cu titlu de stimulente o sumă brută de **000 euro**, în perioada **00.00.2010-00.00.2014**, nu i-a fost încetat raportul de muncă cu Sucursala **A R** ca urmare a încetării premature a Proiectului în luna **00** 2013 fapt rezultat atât din repartizarea lunară a drepturilor de natură salarială sumelor cuprinse în statele de plată întocmite de Sucursala **A** (acest detasat a fost remunerat până în luna **00** 2014) cât și din adresa emisă de Inspectoratul General al Poliției de Frontieră Române din care rezultă faptul că numitul **9** a fost prezent efectiv în România în perioada 2011 și până în luna **00** 2016 (și după încetarea proiectului).

Se reține că, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală foi de pontaj care în opinia sa atestă faptul că, personalul pus la dispoziție de Sucursala **A R** către Sucursala **X R** a desfășurat activități în cadrul Proiectului fără a aduce alte argumente și fără a prezenta alte documente care să ateste că serviciile facturate au fost necesare în scopul activităților desfășurate și au fost efectiv prestate, respectiv că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Față de susținerile contestatarii în sensul că Sucursala **A R**, în cadrul Asocierii în participațiune cu Sucursala **X R**, și-a asumat punerea la dispoziție de personal turc calificat și nu a realizat prestări de servicii reprezentând lucrări de construcție pentru care nu a prezentat documente justificative, susținând că foile de pontaj ale personalului, ce conțin descrierea departamentelor din care făceau parte, a funcțiilor și timpul petrecut pe proiect, reprezintă o dovadă concludentă pentru a susține

prestarea efectivă a serviciilor în cauză și că detașații cetățeni turci au beneficiat de documente de imigrare valabile pe întreaga perioadă a detașării îndeplinindu-și individual obligațiile salariale aferente veniturilor salariale obținute pe durata detașării, în lipsa unor alte documente justificative la dosarul cauzei care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse atât în Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2017** cât și în Procesele verbale nr. **000/2014**, **000/2016** și **000/2017** menționate anterior, organul de soluționare al contestației reține că pentru activitatea de punere la dispoziție de personal, în perioada 2012-2014, incidente sunt prevederile Hotărârii Guvernului nr.1256/2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară care la art.2 alin.1 și alin.2, art.3 și art.11 care stipulează:

„Art. 2

(1) *Potrivit prevederilor prezentei hotărâri, pot angaja persoane în scopul efectuării unor misiuni de muncă temporară în folosul și la solicitarea unui utilizator, astfel cum este definit la art.88 alin.(4) din Legea nr. 53/2003-Codul muncii, republicată, sub supravegherea și conducerea acestuia, numai persoanele juridice autorizate conform prezentei hotărâri.*

(2) *Pot fi încadrați la un angajator agent de muncă temporară și cetățenii străini sau apatrizii, cu domiciliul ori reședința în România, în baza autorizației de muncă sau a permisului de ședere în scop de muncă eliberată/eliberat potrivit legii.”*

“Art.3 *În vederea obținerii autorizației de funcționare ca agenți de muncă temporară, persoanele juridice, denumite în continuare solicitanți, trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

a)*să fie persoane juridice constituite potrivit legii și să aibă prevăzut în actul constitutiv, ca obiect principal de activitate, "Activități de contractare, pe baze temporare, a personalului conform codului CAEN"[...];*

“Art.11.

(1)*Agentul de muncă temporară pune la dispoziția utilizatorului un salariat temporar, în baza unui contract de punere la dispoziție încheiat în formă scrisă.*

(2) *Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă elementele prevăzute la art. 91 alin. (2) din Legea nr. 53/2003, republicată.*

(3) *Condițiile de bază de muncă și de angajare referitoare la durata timpului de lucru, munca suplimentară, repausul zilnic și săptămânal, munca de noapte, concediile și sărbătorile legale și salarizarea aplicabile salariaților temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară la un utilizator, cel puțin acelea care s-ar aplica salariaților în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă. Toate condițiile de bază de muncă și de angajare stabilite prin legislație, regulamentul intern, contractul colectiv de muncă aplicabil, precum și prin orice alte reglementări specifice aplicabile utilizatorului sunt*

*aplicabile în mod direct și salariaților temporari pe durata misiunii de muncă temporară.[...]*”

*“Art. 12. Agenții de muncă temporară au obligația de a ține evidența și de a înregistra contractele de muncă temporară în Registrul general de evidență al salariaților, potrivit prevederilor art. 34 din Legea nr. 53/2003, republicată.*

*Art. 13. (1) Agenții de muncă temporară se înregistrează în Registrul național de evidență a agenților de muncă temporară autorizați gestionat de către Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale.[...]*”

Potrivit art.88 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Munca prin agent de muncă temporară este munca prestată de un salariat temporar care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară și care este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(2) Salariatul temporar este persoana care a încheiat un contract de muncă temporară cu un agent de muncă temporară, în vederea punerii sale la dispoziția unui utilizator pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia din urmă.*

*(3) Agentul de muncă temporară este persoana juridică, autorizată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, care încheie contracte de muncă temporară cu salariați temporari, pentru a-i pune la dispoziția utilizatorului, pentru a lucra pe perioada stabilită de contractul de punere la dispoziție sub supravegherea și conducerea acestuia. Condițiile de funcționare a agentului de muncă temporară, precum și procedura de autorizare se stabilesc prin hotărâre a Guvernului.*

*(4) Utilizatorul este persoana fizică sau juridică pentru care și sub supravegherea și conducerea căreia muncește temporar un salariat temporar pus la dispoziție de agentul de muncă temporară.*

*(5) Misiunea de muncă temporară înseamnă acea perioadă în care salariatul temporar este pus la dispoziția utilizatorului pentru a lucra temporar sub supravegherea și conducerea acestuia, pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar.”*

Contractul de punere la dispoziție trebuie să cuprindă, potrivit art. 91 alin. (2) din Legea nr. 53/2003, următoarele:

- a) durata misiunii;*
- b) caracteristicile specifice postului, în special calificarea necesară, locul executării misiunii și programul de lucru;*
- c) condițiile concrete de muncă;*
- d) echipamentele individuale de protecție și de muncă pe care salariatul temporar trebuie să le utilizeze;*
- e) orice alte servicii și facilități în favoarea salariatului temporar;*

f) valoarea comisionului de care beneficiază agentul de muncă temporară, precum și remunerația la care are dreptul salariatul;

g) condițiile în care utilizatorul poate refuza un salariat temporar pus la dispoziție de un agent de muncă temporară.

iar art.93 stipulează că

„Un utilizator poate apela la agenți de muncă temporară pentru executarea unei sarcini precise și cu caracter temporar, cu excepția cazului prevăzut la art. 93.”

Or, în cazul de față, contestatara afirmă că detașații de naționalitate turcă și-au îndeplinit individual obligațiile fiscale aferente veniturilor salariale obținute din străinătate pe perioada detașării în România, prin depunerea Declarației 224 pentru întreaga perioadă a detașării, fiind achitat lunar și impozitul datorat pe veniturile de natură salarială iar, în ceea ce privește contribuțiile la asigurări sociale, au fost aplicabile prevederile Acordului încheiat între România și Republica Turcia, pe durata detașării, personalul turc a rămas afiliat sistemului de asigurări sociale din Turcia obținând formularele TR/R1.

Ca urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile contestatarei în sensul că nu a prezentat situații de lucrări, devize de execuție, procese verbale de recepție, etc deoarece *“Sucursala A nu avea obligația de a furniza astfel de documente, deoarece contractul dintre sucursale a fost unul de punere la dispoziție de personal, și nu un contract de construcții”* și că, contractul încheiat cu Sucursala **A R** a fost unul de punere la dispoziție de personal și nu de prestări servicii pentru care nu a prezentat documente justificative din moment ce aceasta nu a prezentat nici documente justificative legale pentru activitatea de punere la dispoziție de personal.

Mai mult, contestatara nu a putut prezenta contracte de munca, fise ale posturilor, rapoarte de lucru și alte astfel de documente cu toate că, conform prevederilor Contractului de prestări servicii din data de **00.00.2006** încheiat cu Sucursala **A R** avea acces la documentele justificative pentru personalul turc care susține că i-a fost pus la dispoziție putând solicita în copie registrele și consemnarile referitoare la acesta.

Din cuprinsul Procesului verbal nr.**000/2017**, mai sus menționat și aflat în copie la dosarul cauzei, se rețin susținerile reprezentantului Sucursalei **A R** din cuprinsul Notei explicative date în data de **00.00.2016** organelor de inspecție fiscală ale AJFP Bihor și anume:

*”Conform prevederilor Codului Fiscal aplicabile in perioada in discutie (art.60 si normele de aplicare ale acestuia), indeplinirea obligatiilor fiscale privind impozitul pe venit si asigurarile sociale datorate pe perioada detasarii in Romania a revenit lucratorilor detasati. Astfel, lucratorii turci detasati in Romania si-au indeplinit in mod personal obligatiile fiscale, aferente veniturilor sub forma de salarii si asimilate salariilor obtinute din strainatate*

pe perioada detasarii. Declararea venitului, a contributiilor sociale de sanatate, calculul venitului impozabil si a impozitului pe venit datorat au fost efectuate lunar prin intermediul declaratiei 224 privind veniturile sub forma de salarii si asimilate salariilor din strainatate obtinute de persoane fizice care desfasoara activitate in Romania si de catre persoane fizice romane angajate ale misiunilor diplomatice si posturilor consulare acreditate in Romania. In plus, plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate si a impozitului pe venituri efectuata lunar. **Prin urmare, dat fiind ca lucratorii detasati nu au fost angajati de catre Sucursala A, Sucursala A nu detine certificatele TR/R1 ale lucratorilor turci detasati in Romania [...].**”

Astfel, se retin afirmatiile contradictorii ale contestatarei care, pe de-o parte invoca faptul ca obiectul contractului incheiat cu Sucursala **A R** a fost de punere la dispozitie de personal turc specializat si nu de prestare a unor activitati pentru care sa fie necesara dovada prestarii serviciului prin prezentarea de rapoarte de lucru, situatii de lucrari, devize de executie, procese verbale de receptie si/sau orice alte documente care sa ateste realitatea si necesitatea prestarii serviciilor facturate iar pe de alta parte, nu prezinta nicio dovada din care sa reiasa ca punerea la dispozitie de personal a fost facuta de o societate constituită in acest sens, care sa aiba prevazut în actul constitutiv, ca obiect de activitate, *”Selectia si plasarea fortei de munca”*, in baza unor contracte de punere la dispozitie care sa cuprinda, intre altele: motivul si scopul pentru care este necesara utilizarea unui salariat temporar, precum si valoarea contractului de care beneficiaza agentul de munca temporara si remuneratia la care are dreptul salariatul, asa cum prevad dispozitiile legale mai sus invocate.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, Sucursala **X R** nu a depus niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea serviciilor facturate de Sucursala **A R** reprezentând *„decontare conform contract-cheltuieli operationale”*, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate s-au materializat in realizarea de operatiuni taxabile, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Ca atare, afirmația că achizitia serviciilor s-a realizat in scopul activitatii economice nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.

Mai mult, conform constatărilor din cuprinsul Procesului verbal nr.000/2016, se reține că Contractului încheiat de **C** cu **X S** pentru construcția Autostrăzii **B-C-B** în data de **00.00.2003** i se aplică prevederile standardului internațional de contabilitate IAS 11-” *Contracte de construcții*”



fiind încheiat ca un **contract la preț fix nefiind înscrise niciun fel de costuri ale antreprenorului** (nici cele cu salariile directe, indirecte sau auxiliare) iar **X S** a emis facturi cuprinzând lucrările realizate pe o anumită perioadă (de obicei luna calendaristică) către **C**, anexele acestora cuprinzând doar cantități de lucrări ( km, metri cubi, liniari) fără nicio referire la cheltuieli cu personalul sau la orele lucrate de angajați și prețurile aferente negociate iar devizele de lucrări nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Nu poate fi reținută nici afirmația societății în sensul în care „*este evident ca personalul respectiv a fost prezent in România, a lucrat in România pe baza documentelor emise in acest scop de către autoritățile romane de imigrare si a plătit impozitele conform legislației romane si turce.*” deoarece, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală cuprinse în Procesul verbal nr.**000/2016** și Procesul verbal nr.**000/2017** se reține că:

- pontajele prezentate au fost întocmite manual de trei persoane;
- există necorelații între numărul de ore din pontaje și numărul de ore din statele de plată;
- s-a constatat remunerări mai mari decât salariul de încadrare nejustificate cu documente;
- nu au fost prezentate toate documentele si informatiile in legatura cu personalul turc detasat fiind întocmită o situatie centralizatoare a acestor documente si informații;
- unele persoane de cetățenie turcă, nu figureaza la data acordării stimulentei ca persoane care au calitatea de detasat iar conform pontajelor, nu mai figureaza ca avand activitate in beneficiul Proiectului;
- unele persoane figurează pe statele de plată dar nu au fost prezente în România în perioada pentru care sau întocmit respectivele state de plată sau figureaza cu venituri salariale dar nu figureaza pontati cu ore lucrate in perioada respectiva;
- exista situatii in care personalul turc a fost cuprins in statele de salarii, figureaza cu venituri salariale, dar a fost prezent în Romania intr-o perioada diferita decat perioada pentru care au fost remunerati;
- există persoane care cuprinse in statele de salarii care nu figureaza in lista de personal cu documente de identificare (pasaport, permis de ședere) neputând fi verificate;
- au fost plati catre personalul turc detasat cuprins in statele de salarii si dupa data de **00.00.2013**, data la care a fost reziliat contractul de constructie a Proiectului Autostrada **B-C-B** cu **C** iar implicit Contractul intre Sucursala **A R** și **A T** nu mai are obiect.

Față de susținerile contestatarei, în sensul că, costurile cu personalul pus la dispoziție de Sucursala **A** reprezintă un cost direct care a fost luat în calcul la determinarea tarifelor aferente proiectului reprezentând o pondere importantă a acestora și că tarifele includ și costul forței de muncă fiind

acceptate și achitate de **C**, se reține că, Sucursala **X R** nu a dovedit cu documente justificative existența unei legături directe între cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de Sucursala **A R** în perioada 2012-2014 reprezentând „*Decontare conform contract-cheltuieli operaționale*” reprezentând salarii și alte avantaje de natura salarială aferente personalului turc pus la dispoziție, în sumă de **000 lei** cu TVA aferent în sumă de **000 lei** și veniturile înregistrate prin facturare către **C** în condițiile în care contractul de construire al autostrăzii a fost unul la preț fix pentru care nu au fost prezentate devize de lucrări, nefiind evident că serviciile facturate de Sucursala **A R** au fost și efectiv prestate, documentele prezentate de societate nu probează realitatea și efectivitatea prestării serviciilor contractate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Incidente sunt și prevederile art.3 alin.4 ale OMFP 29/2003 privind aplicarea Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și anume:

„ (4) *Pe facturile care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv al comenzii, în cazul prestărilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract*”,

astfel încât, mențiunea „*decontare conform contract-cheltuieli operaționale*” din cuprinsul facturilor de prestări servicii emise de Sucursala **A R** către Sucursala **X R** în perioada 2012-2014 în sumă de **000 lei** cu TVA în sumă de **000 lei** nu întrunește condițiile legale de întocmire a facturilor.

Referitor la justificarea deductibilității TVA aferenta achizițiilor reprezentând „*decontare conform contract-cheltuieli operaționale*” se reține că, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Contrar susținerilor contestatarii, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în scop economic.

În consecință, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017** se reține, că documentele puse la dispoziție de contestatară (foi de pontaj care nu conțin o descriere a activităților prestate de personalul turc pus la dispoziția asocierii) pentru justificarea serviciilor facturate de Sucursala **A R**, nu contin situatii de lucrari, devize de executie, procese verbale de receptie si/sau orice alte documente care sa ateste realitatea si necesitatea prestarii serviciilor facturate, nu dovedesc că sunt în scopul operațiunilor taxabile ale societăților raportat la specificul activitatii desfășurate și anume, proiectarea și construirea autostrazii **B-C-B**, având în vedere propriile cheltuieli cu salarii, efectuate în numele asocierii pentru realizarea obiectivului comun al contractului de asociere.

În ceea ce privește cheltuielile cu penalitățile facturate de Sucursala **A R** în valoare de **000 eur** cu factura fiscală cu nr. **000/2013** și considerate de Sucursala **X R** drept deductibile fiscal pentru suma de **000 lei**, organul de soluționare al contestației reține că:

- acest tip de penalitati nu este prevazut in contractul de asociere in participatiune incheiat intre **X S** si **A** și nici în Contractul de prestări servicii încheiat între Sucursala **A R** și Sucursala **X R** pentru realizarea Proiectului;
- nici prin Memorandumul de înțelegere Actul adițional la Contractul de prestări servicii dintre Sucursala **A R** și Sucursala **X R** detaliate mai sus, nu se demonstrează realitatea unor pierderi, ci doar se afirmă acest fapt;
- societatea nu a demonstrat că respectivele penalități sunt în scopul obținerii de venituri impozabile;
- chiar dacă societatea invocă că **A T** a suferit pierderi de oportunități de afaceri ca urmare a încetării proiectului, aceasta nu a dovedit, nici în timpul inspecției și nici odată cu depunerea contestației, în niciun fel realitatea acestora;
- societatea nu a demonstrat modul de calcul al sumei de **000 lei**;
- contestatară nu a demonstrat în nici un fel faptul că personalul turc avea contracte de muncă pe anumite perioade mai mari decât cea în care s-a încheiat contractul prin acordul de tranzacționare având în vedere faptul că Proiectul a început în anul 2004 și a încetat în anul 2013, deci la o dată ulterioară decât a fost prevăzut inițial nefiind vorba de o încetare prematură a contractului contrar afirmațiilor contestatarii;
- din analiza listei celor 24 de persoane prezentată ca anexă la factura mai sus menționată care au fost beneficiare a stimulentei acordate, un număr de 6 persoane care figurează ca au primit stimulente și cărora le-a fost alocată suma totală de **000 euro**, au lucrat doar până în anul 2011, alte persoane figurează pe statele de plată remunerate și după încetarea Proiectului, pentru alte persoane nu s-a dovedit încetarea contractelor de muncă în anul 2013, alte persoane nu figurează la data acordării ca persoane care au calitatea de detașat și conform pontajelor puse la

dispozitia organului de inspectie fiscala acestea nu mai figureaza ca avand activitate in beneficiul Proiectului;

-nu au fost prezentate contracte de muncă/acte adiționale la acestea în cuprinsul cărora să fie stipulate respectivele stimulente;

-societate nu a demonstrat realitatea despagubirilor, necesitatea acordarii acestora, faptul ca personalul turc a prestat diverse servicii si ca acestia au fost indreptatiti sa primeasca despagubiri conform contractelor de munca.

Se mai reține că, factura nr.**000/2013** emisă de Sucursala **A R** cuprinde două poziții:

-*“Penalitati pentru terminarea prematura a contractelor ang”* in suma de **000 lei** considerată de societate drept cheltuială deductibilă;

-*“Penalitate potrivit contractului de servicii”* reprezentând *„reprezentand penalitati pentru pierderi de oportunitati de afaceri suferite de A T”* in suma de **000 lei** pe care însăși societatea le-a considerat drept cheltuială nedeductibilă, astfel încât, pentru același eveniment, respectiv, încetarea Proiectului, Sucursala **X R** a aplicat două regimuri fiscale.

În ce privește regimul fiscal al cheltuielilor cu penalitățile contractuale sunt incidente prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;*

coroborate cu prevederile pct.39 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

*“39. Prin autorități române/străine se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale”.*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu penalitățile datorate către autoritățile romane sau străine.

Per a contrario penalitățile contractuale ar trebui să fie deductibile din punct de vedere al legii fiscale în condițiile în care societatea face dovada cu documente că sunt aferente unor contracte economice și sunt calculate în cuantumul și în funcție de termenele prevăzute de acestea, în cazul de față, Sucursala **X R** nu a demonstrat organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus la dosarul cauzei documente din cuprinsul cărora să rezulte oportunitățile de afaceri pe care **A T** le-a pierdut si nici modul de calcul a

sume de **000 lei** reprezentând penalități înregistrate drept cheltuieli deductibile ca urmare a încetării Proiectului.

Se reține că, societatea contestată nu a depus niciun document din care să rezulte că serviciile de punere la dispoziție de personal și stimulentele acordate personalului turc ca urmare a încetării Proiectului au fost în folosul/beneficiul activității sale economice.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației, să probeze cu documente justificative și anume, faptul că deține documente/înscrisuri din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile, din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine serviciile prestate care au fost facturate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere. Toate aceste documente trebuie să fie întocmite conform legii, confirmate și acceptate atât de beneficiar, cât și de prestator.

Or, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității. Simpla prezentare a facturii nu este suficientă, societatea trebuie să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferentă.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferente, înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

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

Se reține faptul că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, 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”*.

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

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

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit cărora:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt*

fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.19 din Codul fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.** iar “Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art.488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept.”

Verificând acest aspect, se reține că societatea nu a făcut dovada cu documente a îndeplinirii condiției de fond care reglementează însăși existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, și anume că serviciile de facturate de Sucursala **A R** au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor, identificând neconcordanțe cu afirmațiile contestatarei, nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) și (4) din Codul de procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să fie de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare.În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Incidente sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului*

*fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Potrivit doctrinei, se reține că, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE în susținerea contestației pe această speță, se reține că, acestea nu sunt relevante și nu pot fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

-de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

-dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

-conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

-Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

-totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la



controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA;

-de asemenea, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei.

Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale.

Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței CJUE în materie privind nerespectarea **principiului neutralității** se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a dedus TVA pentru care nu poate face dovada cu documente că nu au fost încălcate prevederile legale, citate anterior.

Referitor invocarea **principiului proporționalității**, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică spețelor analizate, având în vedere că, principiul proporționalității vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse motivații bazate pe documente și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală, pentru speța în cauză și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 3741/2015, contestația va fi respinsă ca **neîntemeiată** contestația formulată de Sucursala **X R** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2017** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru **impozitul pe profit** stabilit suplimentar în sumă de **000 lei**, **măsura de diminuare a pierderii fiscale** pentru anul 2014 cu suma de **000 lei și TVA** aferent în sumă de **000 lei**.

**2. Referitor la cheltuielile estimate în sumă de 000 lei înregistrate în data de 00.00.2013, Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa se pronunte dacă în mod corect societatea a procedat la înregistrarea cheltuielilor estimate, în condițiile în care Sucursala X R nu a respectat reglementările contabile conforme cu Directivele europene.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala **X R** a înregistrat în contabilitate cheltuieli în suma de **000 lei** în data de **00.00.2013**, prin două note contabile, 61100 = 40800 pentru suma de **000 lei** și 62410 = 40800 pentru suma de **000 lei** pentru care nu au prezentat documente justificative care să justifice modul de calcul a sumei reprezentând cheltuielile și înregistrarea în contabilitate a acestei sume conform prevederilor art.6, alin (1) din Legea nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, documente care să conțină informațiile minime obligatorii prevăzute la anexa.1, punctul 2 din OMFP 3512/2008.

Societatea a susținut că respectivele cheltuieli au fost estimate în baza unor ipoteze formulate de conducerea Sucursalei **X R**.

Societatea a justificat necesitatea înregistrării sumei de **000 lei** drept cheltuieli, prin interpretarea și enunțarea unor principii contabile care reglementează modul în care societățile recunosc veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar încheiat, indiferent de data încasării respectiv a plății.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de **00.00.2013**, X a stornat aceste operațiuni din proprie inițiativă.

Ca urmare a celor menționate mai sus și având în vedere prevederile art. 21, alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2014** în sumă de **000 lei** doar pentru calculul de accesorii aferente.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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.”*

coroborate cu prevederile pct.12 și pct.13 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

*“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.”*

**13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”**

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența 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, iar 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.

În cazul în care sunt înregistrate venituri și cheltuieli în mod eronat sau omise se procedează la ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.

Totodată, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

*4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*”cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”, și*  
pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

*“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.”*

De asemenea, 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.”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la baza un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2017**, contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:

-contestatara a înregistrat în data de **00.00.2013** drept cheltuieli deductibile suma de **000 lei** prin două note contabile 61100 = 40800 cu **000 lei** și 62410 = 40800 cu suma **000 lei** pentru care nu a prezentat documente justificative sau modalitatea prin care sa ajuns la respectiva sumă susținând că operațiunea s-a efectuat ca urmare a estimării unor cheltuieli de către conducerea Sucursalei **X R**;

-în data de **00.00.2013**, societatea a stornat respectivele note contabile cu sumele aferente din proprie inițiativă;

-ca urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea datoreaza majorari de intarziere pentru impozitul pe profit în sumă de **000 lei** pentru perioada **00.00.2013 – 00.00.2014**.

Prin contestația formulată, societatea susține că, cheltuielile estimate înregistrate privesc cheltuielile viitoare aferente veniturilor înregistrate urmare a Acordului de Tranzacționare și încetare privind Contractul de construire a proiectului (Acord de încetare) deoarece prin acest acord Sucursala **X R** a fost îndreptățită să primească de la **C** suma de **000 euro** reprezentând despăgubiri pentru pierderile și daunele suferite datorită încetării înainte de termen a contractului și, ca urmare, a recunoscut în evidențele contabile ale lunii **00** 2013 venituri din despăgubiri în sumă de **000 euro** și venituri din lucrări deja efectuate în sumă de **000 euro** plus TVA, veniturile fiind impozitate la **X** din punct de vedere al impozitului pe profit în trimestrul II al anului 2013.

Societatea susține că a aplicat principiul contabilității de angajamente stipulat la art.36 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a și Directiva a VII-a a Comunității Economice Europene și a înregistrat în data de **00.00.2013** cheltuieli estimate aferente veniturilor menționate mai sus luând în calcul cheltuieli privind repararea unor active, dezmembrării și transportului acestora în Portul Constanța.

Sucursala **X R** susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele care conțin calculele și estimările pentru cheltuielile înregistrate care în opinia sa dovedesc că sunt aferente veniturilor impozabile înregistrate în luna **00** 2013 și că sunt deductibile fiscal.

Contestatara susține că a stornat cheltuielile estimate înregistrate drept deductibile în trim.III al anului 2013, în data de **00.00.2013**, ca urmare a faptului că s-a hotărât valorificarea acestora în cadrul unei licitații publice efectul respectivelor cheltuieli pentru anul 2013 fiind anulat.

OMFP nr.3512/2008 aplicabil din anul 2009, precizeaza :

*“A. Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile*

*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 jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.*

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

***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.***

*Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății.”*

Totodată, OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

***“36 - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.***

(3) *Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia. [...].”*

Față de aceste prevederi legale se reține că în baza contabilității de angajamente, entitățile au obligația de a înregistra veniturile și cheltuielile la momentul producerii lor, ținând cont de independența exercițiilor financiare, indiferent de data încasării veniturilor sau plății cheltuielilor, iar în categoria veniturilor din exploatare sunt incluse și veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale sau datorii prescrise.

Totodată, conform principiului contabilității de angajamente, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

**41. - Principiul prudenței.** *La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:*

*a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;*

*b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;*

*c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia. În acest scop sunt avute în vedere și eventualele provizioane, precum și datoriile rezultate din clauze contractuale;*

*d) trebuie să se țină cont de toate depreciările, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.*

*Ca urmare, activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a*

datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

42. - **Principiul independenței exercițiului.** Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

46. (1) **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.** 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.

(2) 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.

**În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.** În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

180. - (1) În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.



(2) În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.

(3) În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

184. - (1) Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută, cu respectarea prevederilor pct. 185 din prezentele reglementări.

(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.

(4) În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.”

Ca o consecință a contabilității de angajamente, principiul independenței exercitiului stabilește ca veniturile și cheltuielile se înregistrează în exercitiul financiar la care se referă.

Se reține că impozitul pe profit nu se calculează în funcție de estimarea unor cheltuieli viitoare și că, însăși societatea a stornat respectivele cheltuieli, după trei luni când s-a constatat că respectivele cheltuieli nu se vor mai realiza niciodată deci nu puteau fi recunoscute în contabilitate în lipsa unor documente justificative.

Mai mult, chiar reprezentanții societății au recunoscut, în răspunsurile la notele explicative solicitate de către organele de inspecție fiscală, că nicio cheltuială din suma de **000 lei** nu s-a realizat în realitate, nu s-au efectuat niciun fel de reparații, nu s-au făcut dezmembrări, nu s-au făcut transporturi de utilaje în portul Constanța și că, în realitate s-a organizat o licitație și toate activele au fost vândute direct din parcul logistic al Sucursalei **X**.

Se reține că, societatea a depus la dosarul contestației niște tabele în limba engleză nedatate (16 pagini) care nu pot fi considerate documente justificative în sensul prevederilor legale mai sus citate pentru înregistrarea cheltuielilor estimate în sumă de **000 lei** în trimestrul III al anului 2013.

Astfel, susținerile contestatarei în sensul că în luna **00** 2013 a înregistrat venituri din despăgubiri facturate către **C** în sumă de **000 euro** și venituri din lucrări deja efectuate în sumă de **000 euro** plus TVA nu pot fi

luate în considerare atâta timp cât cheltuielile estimate înregistrate în sumă de **000 lei** nu pot fi aferente respectivelor venituri impozabile din moment ce pentru suma de **euro** reprezentând lucrări deja efectuate (cum afirmă contestatara), societatea a efectuat anterior cheltuieli cu respectivele lucrări iar veniturile din despăgubiri au fost stabilite urmare a semnării Acordului de tranzacționare și încetare cu privire la Contractul de construire a Autostrăzii **B-C-B** în data de **00.00.2013**, **X S** urmând a primi de la **C** suma de **000 euro** reprezentând „*Pretențiile Antreprenorului din Anexa 4, dreptul Antreprenorului la Penalități de Întârziere precum și orice alte pretenții ale Antreprenorului și orice pretenții pe care Beneficiarul și/sau Părți Afiliate Beneficiarului consideră că le-ar avea împotriva Antreprenorului [...]*”, neavând o corespondență în cheltuieli cum invocă contestatara.

Se constată că, societatea si-a exercitat dreptul de deducere asupra unor cheltuieli în sumă de **000 lei** în momentul în care a calculat impozitul pe profit datorat la trimestrul III 2013 și tot ea, când a calculat impozitul pe profit la trimestrul IV 2013, a stornat înregistrarea initiala deoarece a decis ca nu va mai efectua respectivele cheltuieli de reparatii, dezmembrare, transport etc. platind totodata impozitul pe profit aferent.

Ca urmare, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor în sumă de **000 lei** la data de **00.00.2013** din moment ce tot societatea a stornat respectiva sumă în data de **00.00.2013** și au decis că aceasta datoreaza majorari de intarziere la impozitul pe profit, pentru perioada **00.00.2013–00.00.2014**, aferente sumei de **000 lei** reprezentând **000 lei** (cheltuială nedeductibilă) x16%.

Astfel, în speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART.11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

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

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală

din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, art.6 din Legea 207/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere:

*“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

De asemenea, potrivit art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

*“(1) Declarația și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.”*

iar art. 35 stipulează:

*”Depunerea declarației de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

Art. 84 din din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, precizează:

*”Corectarea declarațiilor fiscale*

*(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

*(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.”*

Ca urmare, se reține că veniturile sau cheltuielile care au fost înregistrate eronat sau omise, se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală mai sus menționat.

Deci societatea avea posibilitatea să corecteze impozitul pe profit stabilit pentru trimestrul III al anului 2013 prin depunerea unei declarații rectificative,

Totodată, potrivit prevederilor otrivit art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere. (...).*

*Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.*

*(3) În situația în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).*

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale plata impozitului pe profit se face trimestrial iar pentru neachitarea la termenul de scadență, al impozitului pe profit, majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Prin urmare, se reține că afirmatiile si sustinerile contestatoarei sunt neadevarate, nedovedite in niciun fel cu documente justificative și

irelevante, constatarile organelor de inspectie fiscala nefiind rasturnate prin absolut niciun mijloc de proba.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de Sucursala **X R** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice în ceea ce privește **deductibilitatea cheltuielilor în sumă de 000 lei.**

**3. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de 000 lei aferentă facturilor emise de B în anul 2010 și înregistrate de contestatară în luna 00 2012, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate TVA, în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu au fost analizate documentele puse la dispoziție de societate și nu a fost justificat tratamentul fiscal aplicat.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala **X R** a înregistrat în evidența contabilă din luna **00 2012** factura nr.**000/2010** în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei** și factura nr.**000/2010** în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, ambele emise de **B**, în condițiile în care anul 2010 reprezintă pentru **X** o perioada care a fost verificata din punct de vedere al TVA prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2013** și, totodată, o perioada prescrisa din punct de vedere fiscal.

Astfel, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru operațiuni desfășurate într-o altă perioadă fiscală prin înregistrarea în anul 2012 a celor două facturi emise de **B** în anul 2010.

Având în vedere cele constatate și prevederile art.22 lit.b, art.23 și art.105 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de **B** în anul 2010 și înregistrate de societate în anul 2012, stabilind TVA suplimentară de plată în sumă totală de **000 lei.**

Prin contestația formulata, societatea susține că nu a înregistrat cele două facturi în luna **00 2010** și nici nu a dedus TVA aferentă, având în vedere că sumele facturate nu au fost acceptate la plată, în totalitate

aferente unor servicii efectiv prestate de furnizor și nici nu erau susținute cu documente justificative și suport dar a înregistrat facturile și a dedus TVA aferentă la momentul semnării Acordului de regularizare între părți, în anul 2012, când s-a soluționat disputa legată de acuratețea sumelor facturate în legătură cu serviciile efectiv prestate de către **B** și ambele părți au căzut de acord asupra sumelor de facturat și de plată, **B** angajându-se să emită facturi de stornare în sumă totală de **000 lei**, iar Sucursala **X R** s-a angajat să plătească suma de **000 lei**.

Totodată, în susținerea contestației, societatea a depus:

- traducerea din limba engleză a Contractului de subantrepriză nr.**000**;
- traducerea din limba engleză a Acordului de regularizare încheiat în data de **00.00.2012**;

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 156 alin. (1) - (4), art. 156<sup>2</sup> alin. (1) - (3), art. 134 alin. (1), art.134<sup>1</sup> alin. 1 și alin.7, art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) – c), art. 146 alin. (1) lit. a) – f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 2010-2012, care precizează:

*”ART. 156 Evidența operațiunilor*

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

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

*(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.*

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”*

*„Art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă*

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

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada*

*fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

*(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări”.*

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și trebuie să depună la organele fiscale pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, care cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și suma taxei pentru care se exercită acest dreptul, suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

*“ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

*”ART. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

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

*”Art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

*”ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art.143, art.144 și art.144<sup>1</sup>;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art.141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art.128 alin. (7) și la art.129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

**”ART.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art.155<sup>1</sup> alin. (1);

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;

d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art.157 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;



e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art.155<sup>1</sup> alin. (1);

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art.130<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), să dețină documentul prevăzut la art.155 alin. (4), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art.155<sup>1</sup> alin. (1).”

Potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata, de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute la capitolul VI - Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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.

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală nu au acordat Sucursalei **X R** dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** aferentă facturilor nr.**000/2010** în sumă de **000 lei** din care TVA în sumă de **000 lei** și nr.**000/2010** în sumă de **000 lei** din care TVA în sumă de **000 lei** emise de **B** în afara perioadei verificate, și înregistrate de societate în luna **00** 2012.

Conform constatărilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017** se reține că, anul 2010 reprezintă o perioadă prescrisă din punct de vedere fiscal și o perioadă care a fost verificată din punct de vedere al TVA pentru care s-a întocmit RIF nr.**000/2013**, raport în care nu se face nicio referire la aceste două facturi iar organele de inspecție fiscală nu au considerat necesar re-verificarea unei perioade deja verificate nefiind îndeplinite condițiile necesare pentru această acțiune.

Totodată, se reține că, întrucât aceste facturi provin dintr-o perioadă verificată anterior, societatea nu a făcut dovada că aceste facturi nu au fost înregistrate și în perioada în care a intervenit exigibilitatea taxei, respectiv în luna **00** 2010, cu jurnalul de cumpărări, Decontul de TVA și Declarația 394 aferente din care să rezulte că aceste facturi nu au fost înregistrate în evidența contabilă și în perioada la care se refereau iar TVA aferentă nu a fost dedusă,.

Din analiza Contractului de subantrepriză nr.**000** fără dată, se reține:  
-contractul intră în vigoare cu începere de la data de **00.00.2008** fiind valabil până la data de **00.00.2009**, societatea neprezentând acte adiționale de prelungire a acestuia;  
-obiectul contractului ca fiind transportul de material de pavaj pentru Proiectul Autostrada **T**;  
-acest contract de subantrepriză va avea o valoare de **000 euro** fără TVA;  
-plățile lunare către subcontractant vor fi efectuate în conformitate cu documentația de sprijin prezentată împreună cu factura la finalul fiecărei luni în termen de 30 zile de la verificarea de proiect;

Astfel, se reține, printre altele, că **B** a emis facturile nr. **000/2010** și nr. **000/2010** la aproape un an după încetarea contractului încheiat cu Sucursala **X R**, neputându-se identifica data prestării serviciilor, contrar prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare mai sus citate.

Prin contestația formulată, societatea susține că nu a înregistrat cele două facturi în luna **00** 2010 emise de **B** și nici nu a dedus TVA aferentă, având în vedere că sumele facturate nu au fost acceptate la plată, deoarece nu erau în totalitate aferente unor servicii efectiv prestate de furnizor și nu erau susținute de documente justificative și suport dar a înregistrat facturile și a dedus TVA aferentă la momentul semnării Acordului de regularizare între părți, în anul 2012, când s-a soluționat disputa legată de acuratețea sumelor facturate în legătură cu serviciile efectiv prestate de către **B** și ambele părți au căzut de acord asupra sumelor de facturat și de plată, **B** angajându-se să emită facturi de stornare în sumă totală de **000 lei**, iar Sucursala **X R** s-a angajat să plătească suma de **000 lei**.

Din analiza Acordului de regularizare din data de **00.00.2012**, se reține că, acesta are în vedere disputa privind suma plătabilă de Sucursala **X** pentru lucrările subcontractate de **B** în baza unui număr de 11 subcontracte enumerate **între care nu se găsește Contractul de subantrepriză nr.000** și că, în cuprinsul acestuia nu sunt menționate facturile nr.**000** și **000** emise de **B** în data de **00.00.2010**. În plus, facturile emise de **B** nr. **000/2010** și nr. **000/2010** au o valoare totală, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală, de **000 lei** iar dacă luăm în considerare suma de **000 lei** pentru care s-a convenit emiterea unei facturi de stornare, rămâne un rest de plată de

**000 lei** și nu, **000 lei** cât se stipulează în acord ca trebuie să plătească Sucursala **X R**, ca urmare, Sucursala **X R** nu a demonstrat că Acordul de regularizare cuprinde Contractul de subantrepriză nr.**000** pentru care **B** a emis facturile **000/2010** și nr.**000/2010** în valoare totală de **000 lei**.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că, cu ocazia căii administrative de atac, aceasta a depus documente și are în vedere prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora *„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

Potrivit acestor prevederi legale, contestatorul poate depune probe noi în susținerea cauzei, organele de inspecție fiscală având obligația să le analizeze și să se pronunțe asupra acestora.

Deși prin adresa nr.**000/2018** organele de inspecție fiscală au precizat *”Avand in vedere explicatiile si argumentele aduse de catre societatea contrestatara, atat prin punctul de vedere scris, cat si prin contestatie, echipa de inspectie fiscala isi reconsidera pozitia initiala si propune admiterea contestatiei pentru TVA in suma de 000 lei”* fără a analiza documentele depuse, organul de soluționare a contestației nu poate reține concluzia organelor de inspecție fiscală, dat fiind faptul că potrivit art.7 alin. (2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

-în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

-organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 6, art.7 alin.(3) și (4), art. 55, art. 64, art. 72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

*”Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

„Art. 7 Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

„Art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio video, 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:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de

*afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. ”*

*„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

*Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.113 alin.(2) lit.d) din același act normativ,

*“(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la [...]*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă”,*

iar potrivit prevederilor art.118 alin.(5) din actul normativ menționat,

*“(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, se reține că dreptul organelor fiscale de a solicita contribuabililor informații și documente este unul din instrumentele exercitării rolului activ stabilit în sarcina acestora în scopul determinării și, ulterior, a colectării sumelor cuvenite bugetelor publice cu titlu de obligații fiscale. În completarea obligațiilor impuse contribuabililor de a declara materia impozabilă, de a determina cuantumul obligațiilor datorate și de a le plăti la scadențele prevăzute de lege, organele fiscale au dreptul de exercita controlul asupra modului de îndeplinire a acestor obligații.

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar organele de inspecție fiscală

trebuie să își exprime opinia față de aceste probe noi, în lipsa unei analize a acestor documente, efectuată de echipa de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art. 55 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *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.*

Față de cele expuse mai sus și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului,

acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale invocate, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) și alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.4 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 și **se va desființa** Decizia de impunere nr.**000/2017** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **TVA** în sumă de **000 lei**, urmând ca organul de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

**Cu ocazia refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală vor depune toate diligențele pentru clarificarea situației fiscale a contribuabilului, cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în prezenta cauză.**

**4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă Sucursala X R datorează TVA în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care factura storno cu nr.000/2012 nu a fost transmisă beneficiarului iar factura nr.000/2012 a fost înregistrată de beneficiar dar nu a fost declarată de contestatară.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala X R a emis și a înregistrat în evidența contabilă factura storno cu nr.**000/2012**, emisă către C cu baza impozabilă în sumă de – **000 lei** și TVA colectată în sumă de – **000 lei** care nu a fost transmisă, înregistrată și nici declarată de C pe motiv că „*aceasta a vizat stornarea unui document intern al sucursalei X [...].*”

Totodată, s-a constatat că C a înregistrat și declarat factura nr.**000/2012** având baza impozabilă de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, iar

Sucursala **X R** a înregistrat dar nu a declarat aceasta factura în decontul aferent lunii **00** 2012.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, Sucursala **X R** justifică efectuarea anumitor operațiuni prin înregistrări care nu respectă legislația românească în domeniu deoarece legea nu prevede emiterea de facturi interne și înregistrarea acestora doar în contabilitatea furnizorului.

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare factura storno nr.**000/2012**, emisă către **C**, deoarece aceasta nu are la bază o operațiune reală în lipsa prezentării unor documente justificative nerecunoscând diminuarea TVA colectată cu suma de **000 lei** și au stabilit în sarcina contestatarii TVA colectată în suma de **000 lei**, aferent facturii nr.**000/2012** neînregistrată în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA aferent lunii **00** 2012.

La stabilirea sumei de **000 lei** reprezentând TVA suplimentară, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.134 alin.1)-6), art.138 alin.a)-e), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.20 din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991 a contabilității cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, incidente speței sunt prevederile art.134 alin 1-alin.3 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

*„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

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

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

iar potrivit art.134<sup>1</sup> alin.1 și alin.7 și art.134<sup>2</sup> din același act normativ:

*“ART. 134<sup>1</sup>- Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

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



*se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

**ART. 134<sup>2</sup>**

*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator [...]”.*

Astfel, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, respectiv data de la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Pentru livrările/prestările de servicii efectuate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator. Acest caz se aplică în situația în care facturile pentru o livrare sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă.

Totodată, exigibilitatea plății TVA reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, dată care determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Totodată, se reține că în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, care determină decontări sau plăți succesive, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor 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.**

De asemenea, art. 137 alin (1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.*

Potrivit prevederilor legale citate, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii este constituită din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

Conform prevederilor art.138 din același act normativ:

*“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 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; [...].”*

*c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

*d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;*

*e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”*

În aplicarea acestor prevederi, pct.20(1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

*“20.(1) În situațiile prevăzute la art.138 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. 138 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”.*

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 pe valoare adăugată.

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că baza de impozitare a TVA se reduce dacă a fost emisă o factură și ulterior operațiunea a fost anulată parțial sau total, în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, în cazul în care reducerile de preț sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, în cazul în care cumpărătorul returnează ambalajele în

care s-a expediat marfa sau în cazul în care contravaloarea bunurilor sau prestarea serviciilor nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului.

La art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma de la data operatiunilor, se prevede:

***”ART.155 Facturarea***

*(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare ce**000 lei** în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare ce**000 lei** în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Mai mult, conform art.159 alin.(1) din Codul fiscal:

***“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.138 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. 138 lit. d).”*

Având în vedere prevederile legale rezultă că informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se corecteză :

*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.

Mai mult, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Se reține că înregistrările în contabilitate a operațiunilor economico-financiare și prezentarea fidelă a acestora se realizează în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, care trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie 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, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, iar în contabilitate operațiunile sau tranzacțiile vor fi înregistrate cu respectarea fondului economic al acestora.

Iar modul de întocmire și de circulație al facturilor este prevăzut în cuprinsul Ordinului nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată care la art.5 alin.1 și în anexa 3 stipulează:

*”Art.5 (1) Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a facturii în conformitate cu prevederile cuprinse în anexa nr. 4 care face parte integrantă din prezentul ordin”*

*”Anexa 3 Normele de întocmire și utilizare a facturii*

*Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.*

**1. Servește ca: - document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;**

**-document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;**

**-document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;**

**-document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;**

**-alte situații prevăzute expres de lege**

**2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.[...]**

**3. Circulă, după caz:**

**-la furnizor:[...] la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate;**

***-la cumpărător: la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.[...]***

Astfel, se reține că, factura are un regim de numerotare intern, servește la decontarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, se întocmește în cel puțin două exemplare din care unul circula la furnizor pentru înregistrarea în evidențele financiar-contabile iar cel de-al doilea circulă la beneficiar pentru acceptarea plății și pentru înregistrarea în contabilitate.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017** și din contestația formulată de Sucursala **X R** se reține că în data de **00.00.2011** între **X S** și **C** a fost semnat al doilea acord de modificare cu privire la Contractul de construire pentru autostrada **B-C-B** prin care **X S** urma să primească de la **C** sume suplimentare pentru soluționarea pretențiilor menționate în Acord, dintre care **000 EUR** vizau lucrări efectuate de Antreprenor anterior datei de **00.00.2011** plata urmând a fi efectuată în trei tranșe după cum urmează:

-**000 EUR** la sau înainte de data de **00.00.2011**;

-**000 EUR** la sau înainte de data de **00.00.2012**;

-**000EUR** la sau înainte de data de **00.00.2012**.

Se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, iar coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea, în mod corect, a întocmit trei facturi pentru TVA aferente celor trei tranșe de plată în luna **00** 2011 după cum urmează:

- factura nr.**000/2011** reprezentând TVA în sumă de **000 lei** aferentă facturii externe **000/2011** emisă de **X S** reprezentând prima tranșă (**000 euro**) din suma aferentă soluționării drepturilor Antreprenorului pentru lucrările efectuate platibile de **C** până la **00.00.2011**, conform clauzei 14 din Acord;

- factura nr.**000/2011** reprezentând TVA în sumă de **000 lei** aferentă sumei de **000 euro** (cea de-a doua tranșă-echivalent **000 lei**);

- factura nr.**000/2011** reprezentând TVA în sumă de **000 lei** aferentă sumei de **000 euro** (cea de-a treia tranșă-echivalent **000 lei**).

Cele trei facturi au fost înregistrate în jurnalul de vânzări a lunii **00** 2011 de către Sucursala **X R** și raportate prin Decontul de TVA aferent.

De asemenea, se reține că facturile externe corespunzătoare Acordului mai sus menționat au fost întocmite de **X S**, Sucursala **X R** întocmind doar facturi fiscale pentru TVA aferentă respectivei baze impozabile.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017**, organul de soluționare al contestației reține faptul că facturile **000**, **000** și **000** fac parte

din plaja de numere alocată documentelor cu regim special de societate pentru anul 2011 astfel încât nu pot fi reținute afirmațiile contestatarei în sensul că facturile **000** și **000** sunt facturi interne și pentru acest motiv nu au fost transmise către **C** (contrar prevederilor legale mai sus citate), exigibilitatea TVA intervenind în același moment atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar.

Nu pot fi reținute susținerile contestatarei în sensul că prevederile legii contabilitatii nu au nicio incidență asupra modului de emisie a facturilor având în vedere prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată și a Ordinului 2226/2006 anterior citate și faptul că factura reprezintă un document justificativ de înregistrare atât în contabilitatea furnizorului cât și a cumparatorului, pentru lucrări efectuate și acceptate de către beneficiar, așa cum recunoaște și contestația în cuprinsul contestației iar emisia unei facturi fiscale nu este condiționată de data la care se realizează încasarea acesteia ci de data la care este prestat serviciul, iar în cazul lucrărilor de construcții montaj, la data acceptării acestora de către beneficiar.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în luna **00** 2012, contestația a emis și a înregistrat în evidența contabilă, jurnalul de vânzări și Decontul de TVA:

- factura fiscală nr.**000/2012** emisă către **C** cu TVA în sumă de **000 lei** corespunzător facturii externe nr.**000/2012** în valoare de **000 euro** emisă de **X S** prin care a fost facturată a doua tranșă aferentă sumelor suplimentare agreeate pentru lucrările deja prestate și TVA aferentă conform clauzei 14 din Acord;

- factura storno nr.**000/2012** pe care nu este menționat ce factură stornează, emisă către **C** cu baza impozabilă în sumă de **-000 lei** și TVA colectată în sumă de **- 000 lei** pe care nu a transmis-o către **C** pe motiv că „*aceasta a vizat stornarea unui document intern al sucursalei X [...].*” și pentru care nu a prezentat documente justificative pentru ajustarea bazei de impozitare.

În lipsa documentelor justificative care să confirme starea de fapt, organul de soluționare al contestației reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea TVA în sumă de **000 lei** corespunzător facturii storno nr.**000/2012** nu este justificată, întrucât nu este îndeplinită niciuna din condițiile prevăzute la art.138 lit.a)-e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, 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, respectiv documente din care să rezulte că s-a aflat într-una din situațiile prevăzute la art. 138, lit.a)-e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost acesta detaliat în prezenta decizie.

În plus, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că, Sucursala **X R** a emis factura nr.**000/2012** având baza impozabilă de **000 lei** aferentă facturii externe nr.**000/2012** emise de **X S** cu TVA în suma de **000 lei** pe care a transmis-o beneficiarului **C** dar pe care nu a înregistrat-o și nici nu a declarat-o în Decontul de TVA aferent lunii **00** 2012.

Având în vedere că între declarațiile 394 depuse de către Sucursala **X R** și **C** au existat neconcordanțe, organele de inspecție fiscală a făcut o solicitare de informații către **C**, pentru a verifica înregistrarea de către aceasta a celor 2 facturi, respectiv factura fiscală nr.**000/2012** și nr.**000/2012**.

Din răspunsul primit de la **C** la solicitarea de informații se reține că **C** nu a înregistrat în luna **00** 2012 factura fiscală storno nr. **000/2012** (ea nefiind transmisă de către Sucursala **X R** conform propriilor declarații fiind emisă, conform declarațiilor acestuia, pentru stornarea unei facturi interne cu nr.**000/2011**), și că a înregistrat factura fiscală nr.**000/2012** în luna **00** 2012.

Din analiza Jurnalului de vânzări pentru luna **00** 2012 se reține că factura fiscală nr.**000/2012** emisă de Sucursala **X R** nu a fost înregistrată și declarată de aceasta la luna **00** 2012.

Societatea motivează că s-a emis factura fiscală storno nr. **000/2012** care nu a fost transmisă către **C** deoarece aceasta viza stornarea unei facturi interne, respectiv a facturii nr.**000/2011**, factura ce nu a fost transmisă beneficiarului.

La Nota explicativă-anexa **000** la adresa **000/2017** depusă de contestatară aflată în copie la dosarul cauzei, societatea a înserat un tabel cu facturile emise, menționate mai sus care la rubrica total are înscris pe coloana "*suma TVA RON*" **000** reprezentând TVA colectat pe facturile emise și stornate, sumă egală cu cea de pe coloana "*00 2011*" reprezentând TVA colectată aferent facturilor emise în luna **00** 2011 încercând să inducă ideea că prin operațiunile detaliate mai sus nu a prejudiciat bugetul de stat.

Societatea **X R** omite să menționeze faptul că factura fiscală nr.**000/2012** cu TVA în valoare de **000 lei** (transmisă și înregistrată de **C**) nu a fost înregistrată în jurnalul de vânzări și nici în decontul de TVA.

Urmare analizării operațiunilor și documentelor privind al doilea acord de modificare cu privire la Contractul de construire pentru autostrada **B-C-B** prin care **X S** urma să primească de la **C** suma **000 EUR\*000 lei/euro**, adică **000 lei** cu TVA în sumă de **000 lei**.

În lipsa înregistrării de către Sucursala **X R** a facturii nr. **000/2012** cu TVA în valoare de **000**, TVA efectiv colectată de societate a fost de **000 lei**, și nu, de **000 lei** cum eronat afirmă aceasta.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **Sucursala X R** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2017**, pentru aceste capăt de cerere reprezentând TVA stabilită suplimentar **în sumă de 000 lei**.

**5. Referitor la suma de 000 lei reprezentând TVA stabilit suplimentar aferent facturilor de avans emise de Sucursala A R existente în sold la data de 00.00.2016, cauza supusă solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care, pentru acest capăt de cerere, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, Sucursala **A R** a întocmit mai multe facturi de avans către Sucursala **X R**, facturi în baza cărora aceasta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, că majoritatea avansurilor facturate au fost stornate odată cu întocmirea facturilor finale și că, la data de **00.00.2016**, societatea verificată înregistra TVA deductibilă aferentă facturilor de avans emise.

Având în vedere că în anul 2013, contractul dintre **C** și **X S**, referitor la construcția autostrăzii **T**, a încetat, dar Sucursala **A R** a continuat să factureze către Sucursala **X R** servicii de punere la dispoziție de personal calificat turc, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere al TVA aferentă avansurilor facturate pentru prestări de servicii de către Sucursala **A R**, achitate de Sucursala **X R** și care nu au mai fost prestate efectiv, fiind stabilit TVA suplimentară de plată în sarcina Sucursalei **X R**, în sumă de **000 lei**.

În plus, din analiza balantei de verificare la **00.00.2017** comparativ cu balanta de verificare la **00.00.2017**, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență privind soldul contului 40930 „*Furnizori debitori A*” astfel încât, pentru diferența între suma de **000 lei** și suma de **000 lei**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă aferentă prestarilor de servicii facturate în avans de Sucursala **A R** și care nu au mai fost prestate efectiv până la data inspecției fiscale, nu a recunoscut dreptul de deducere a TVA în suma de **000 lei**.

La stabilirea sumei suplimentare de TVA de **000 lei** organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.287 lit.a, art. 304 alin.1 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și



completările ulterioare coroborate cu pct.78 alin.5 din HG nr.1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin contestația formulată, societatea, deși contestă integral obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.000/2017, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA, nu aduce argumente și nu prezintă documente în susținerea cauzei.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”*,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că, în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept, precum și dovezile pr care se întemeiază acestea, în caz contrar, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare al contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Așa cum s-a reținut în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile*

*legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:*

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin actor incumbit probatio, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei:*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

*Obiectul probei și mijloacele de probă:*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare*

*competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Organul de soluționare a contestației reține că pentru TVA în sumă de **000 lei**, pentru care nu s-a admis dreptul de deducere așa cum s-a menționat la situația de fapt, prin contestația formulată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat argumente punctuale care să contrazică constatările organelor fiscale și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că deși Sucursala **X R** contestă suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit și suma de **000 lei** reprezentând TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2017**, pentru TVA în sumă de **000 lei** pentru care nu s-a admis dreptul de deducere, nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să o conteste, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, respectiv nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b 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, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de Sucursala **X R** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017 pentru TVA** în sumă de **000 lei**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X-Sucursala R** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de X-Sucursala R** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017** emisă de

organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice pentru suma de **000 lei, reprezentând TVA.**

**3. Desființarea partiala a** Deciziei de impunere nr.**000/2017** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , **pentru suma de 000 lei, reprezentând TVA,** urmând ca organul de inspecție fiscală, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioada fiscală, precum și considerentele care au condus la desființare, reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**