

DECIZIA nr. 33/27.01.2017 privind
solutionarea contestatiei formulata de X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre D.G.R.F.P. Cluj - Napoca - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de X, cu sediul in X, reprezentata legal de domnul X, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P. Cluj-Napoca - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj sub nr. X il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. Cluj - Napoca - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj, in baza raportului de inspectie fiscala nr. X comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata X aduce in favoarea sa urmatoarele argumente:

A. Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA si anularea dreptului de deducere a cheltuielilor X.

Pentru cheltuielile inregistrate in contabilitate in perioada X in suma totala de X lei (TVA inclus) reprezentand servicii de analiza si cercetare de marketing in baza facturilor emise de X, contribuabilul invoca faptul ca serviciile facturate constand in Lobby Comercial si Cercetare de piata (organizari de intalniri, intocmire de specificatii, audit tehnic, pregatire contracte) sunt nominalizate punctual in anexele la facturile emise.

In anexele mentionate nu au fost nominalizate sume, intrucat in baza Contractului de consultanta si prestari servicii nr. X incheiat intre cei doi parteneri, X a facturat lunar servicii in valoare de X EURO + TVA si un bonus de 1,5% + TVA, procent

aplicat asupra incasarilor nete ale beneficiarului care avea obligatia sa raporteze lunar prestatorului incasarile pentru serviciile furnizate.

Cu privire la necesitatea serviciilor, contestatarul sustine ca acestea au fost dovedite prin specificul activitatii definit de codul CAEN – 7022 "Activitati de consultanta pentru afaceri si management".

Se mentioneaza faptul ca beneficiarul serviciilor este firma X, serviciile achizitionate de la X fiind refacturate acestei societati in baza unui contract de consultanta si management si in consecinta in baza art. 21 si art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 republicata, cheltuielile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, respectiv operatiuni taxabile.

B. Referitor la factura X.

Contestatarul sustine ca asa cum rezulta din Procesul verbal de stingere a datoriilor incheiat in data de X la finalizarea colaborarii dintre X si X, prin facturarea bonusului in suma de X lei catre SC X s-a compensat suma de X lei care reprezenta datoria X catre X, iar diferenta de X lei cu TVA inclus, pana la contravaloarea sumei totale facturate de X lei reprezinta alte costuri (de ambalare, cu logistica, etc) care nu au fost documentate in detaliu. In vederea justificarii mai in detaliu a acestor operatiuni, se specifica faptul ca au fost solicitate partenerilor X si X documente justificative cu privire la modul de calcul al datoriei X-X, documente care nu au fost transmise pana in prezent.

C. Referitor la anulara dreptului de deducere a cheltuielilor pentru X

Adimistratorul societatii sustine ca nu este justificata anulara dreptului de deducere pentru cheltuiala efectuata cu inchirierea spatiului de la X, spatiul respectiv fiind inchiriat pentru desfasurarea activitatilor de birou cat si in scopul inscrierii ca sediu social, faptul ca societatea nu detine mobilier de birou si calculator in patrimoniul nu prezinta relevanta intrucat spatiul a fost inchiriat cu mobilier si dotari si administratorul societatii foloseste calculatorul propriu. Chiar daca spatiul nu a fost declarat ca sediu secundar, decontarea cheltuielilor de inchiriere nu este conditionata de aceasta nedeclarare, fiind aplicabile prevederile art.219 alin. (1) lit. a si alin. (2) lit. d de aplicare a unei amenzi contraventionale.

In concluzie, X solicita anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X si a Raportului de inspectie fiscala nr. X prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit, TVA, dobanzi si penalitati de intarziere aferente acestora.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Cluj a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa pentru X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Cluj au efectuat inspectia fiscala la X. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

3.1 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează impozit pe profit suplimentar de plata in suma de lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

3.1.1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in suma de X lei pentru care societatea nu a facut dovada ca au fost destinate realizarii de operatiuni impozabile si ca au fost prestate efectiv.

În fapt, societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** reprezentand cheltuieli cu serviciile de analiza si cercetare de marketing in baza facturilor emise de X. in perioada X, pentru care agentul economic nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala documente justificative (situatii de lucrari, rapoarte de lucru etc.), din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile facturate si necesitatea achizitionarii acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

„Art.21- (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;”

Norme metodologice:

"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.”

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea cheltuielilor 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, situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Organele de inspectie fiscala au constatat o serie de inadvertente cu privire la contractul incheiat intre parti in baza caruia au fost prestate serviciile.

Initial X a prezentat contractul de consultanta si servicii nr. X, nesemnat si nestampilat de catre cei doi parteneri, in care furnizorul de servicii era reprezentat de dl. X avand calitatea de director (reprezentantul furnizorului nu are nici o calitate, asociat sau angajat, in firma X), contract in care se stipuleaza ca X. va factura lunar suma de X EUR plus TVA pentru serviciile constand in analiza si cercetare de marketing contractate cu X in calitate de beneficiar, fara a fi prezentate echipei de inspectie fiscala documente justificative (situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc) din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile facturate si necesitatea achizitionarii acestora.

Ca raspuns la intrebarile formulate de echipa de inspectie fiscala cu privire la justificarea inregistrarii pe cheltuieli a facturilor emise de S.C.X X S.R.L., administratorul societatii a prezentat pentru fiecare luna din perioada aprilie - decembrie X documente numite "Declaratii referitoare la programul de lucru" emise de X in calitate de beneficiar in care sunt nominalizate servicii comerciale furnizate de S.C. X X S.R.L., constand in organizari de intalniri, intocmire de specificatii, audit tehnic, pregatire de contracte, etc legate de anumite proiecte pentru anumiti clienti - X, Z, C, B, M, Y, etc.

Ulterior, in data de X, odata cu transmiterea de catre administrator prin e-mail a notei explicative, s-a transmis un alt contract, respectiv contractul nr. X semnat si stampilat de cele doua parti, furnizorul de servicii fiind reprezentat de dl. X in calitate de administrator, in care nu se face nicio referire la valoarea serviciilor care urmeaza a fi facturate si specifica faptul ca beneficiarul este cel care va evalua daca furnizorul a executat serviciile contractate iar in cazul in care va constata ca aceste servicii au fost executate, va emite in prima saptamana a fiecarei luni pentru luna urmatoare, declaratia referitoare la programul de lucru. De asemenea se specifica faptul ca furnizorul de servicii va emite o factura numai daca beneficiarul emite declaratia referitoare la programul de lucru.

Documentele justificative prezentate fac referire la un "program de lucru" o agenda de lucru pe care o propune beneficiarul pentru luna urmatoare, o planificare a activitatilor cu caracter general (intalniri, proiecte, etc).

Din aceste documente nu rezulta o detaliere a serviciilor prestate, locatiile unde au avut loc intalnirile si analizele de proiect, participantii si alte elemente care sa ateste ca ele au fost efectiv prestate. In cuprinsul documentelor prezentate, nu se face nici o referire la numarul de ore prestate si/sau tariful orar de remunerare a serviciilor, elemente care in final sa justifice suma facturata.

Atat in cuprinsul punctului de vedere, cat si in cuprinsul contestatiei, contestatarul invoca lipsa cuantificarii serviciilor facturate, prin suma „fixa” stipulata in contract de X EURO+TVA, invocand in fapt primul contract prezentat in conditiile descrise mai sus, in conditiile in care pe facturile emise se face referire la contractul nr. X (al doilea contract prezentat). De asemenea, se face referire la bonusul acordat furnizorului de

1,5%+TVA aplicat asupra incasarilor nete ale beneficiarului, acesta din urma avand obligatia de a prezenta prestatorului incasarile pentru serviciile furnizate. Pe parcursul derularii inspectiei fiscale, nu au fost prezentate organului de control nici un fel de situatii care sa reflecte cuantumul acestor incasari si modul de calcul a bonusului respectiv.

Contestatarul nu prezinta dovezi cu privire la serviciile facturate de catre furnizor, cum, in ce locatii si de catre cine au fost prestate serviciile avand in vedere faptul ca furnizorul nu avea angajati cu contract de munca in perioada respectiva, asa cum rezulta din aplicatia informatica "Revisal".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca beneficiarii nominalizati in documentele respective nu sunt clienti ai X si nu au fost identificate tranzactii cu aceste persoane juridice care sa se reflecte in veniturile obtinute.

In nota explicativa transmisa de administrator, acesta nu prezinta nici o detalieri sustinuta prin documente justificative a serviciilor facturate de X. si a necesitatii acestora, prezentand doar o descriere generala a activitatii X care in calitate de reprezentant al X, intermediaza vanzarea de bunuri a acestei companii si in acest scop foloseste serviciile unor firme locale intrucat societatea nu mai are salariati. Administratorul invoca drept dovada a furnizarii efective a serviciilor, proiectele realizate prin intermediul unor companii terte parti care sunt clienti ai X.

Cu privire la refacturarea serviciilor catre X in contractul de reprezentanta internationala de vanzari nr. X incheiat de X cu firma din X denumita societate (care este asociatul unic al contribuabilului), responsabilitatile X in calitate de reprezentant de vanzari se refera la: mentinerea organizarii vanzarilor pentru a ajuta societatea, mentinerea contactelor active cu clientii, informarea societatii in legatura cu activitatile guvernamentale, comerciale si industriale din teritoriu, asistenta in dezvoltarea strategiei, identificarea si comunicarea cerintelor legate de piata, oferirea de dosare si registre solicitate de societate. Se constata faptul ca obligatiile reprezentantului de vanzari stipulate in contract se refera in principal la contacte cu clientii si organizarea vanzarilor de produse catre acestia si nu fac nici o referire la serviciile nominalizate de catre contribuabil (organizari de intalniri, intocmire de specificatii, audit tehnic, pregatire de contracte) care de altfel nu s-au concretizat in contracte incheiate cu clientii mentionati. Cu toate ca in contractul incheiat intre X si X pentru acordarea comisionului acordat de catre societate, se specifica la art. X ca "*reprezentantul de vanzari este obligat sa mentioneze separat fiecare tip de serviciu efectuat in luna respectiva*", serviciile inscrise pe facturile emise catre X, respectiv "servicii comerciale" "servicii de marketing" sau "alte servicii" au un caracter de generalitate si nu furnizeaza dovezi cu privire la refacturarea serviciilor facturate de SC X. Chiar in conditiile in care serviciile respective ar fi fost refacturate se mentine necesitatea respectarii prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 48 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la prezentarea de documente justificative care sa ateste necesitatea efectuării serviciilor prin specificul activitatilor desfasurate si prestarea lor efectiva, documentele prezentate de catre contribuabil, nerespectand aceste cerinte.

Documentele, asa zis justificative, prezentate sunt irelevante si nu aduc nicio dovada concreta care sa ateste ca ele au fost efectiv prestate, astfel incat organele de inspectie fiscala nu au identificat concretizarea acestor cheltuieli in realizarea de venituri si in consecinta, contestatia urmează sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiată. din care rezulta

3.1.2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in suma de X lei

pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca suma facturata reprezinta o reducere comerciala-bonus comercial.

În fapt, X in calitate de "partener principal" a incheiat in data de X un contract de vanzare marfuri cu SC X in calitate de "partener secundar" conform caruia partenerii, vor vinde si vor achizitiona marfuri in conformitate cu orice cotation sau oferta.

La punctul X din contract denumit "Bonus comercial", se stipuleaza ca "*partenerul principal va acorda partenerului secundar un bonus comercial in valoare de X lei pentru dezvoltarea viitoare a afacerii*", care va fi acordat printr-un Credit Note emis in decursul primului an.

La intrebarile adresate de echipa de inspectie fiscala cu privire la tranzactiile derulate intre cele doua societati, administratorul societatii a transmis prin e-mail in data de X, explicatii din care rezulta ca pentru activitatea desfasurata, taxe de afisare si alte initiative legate de marketing, X a acordat clientului un bonus sub forma de stimulent in valoare de X lei.

In fapt, din verificarea documentelor primare si contabile echipa de inspectie fiscala a constatat ca in perioada X, X a emis facturi de vanzare catre X pentru marfuri aflate in stoc depozitate conform Contractului de prestari servicii nr. X la X cu sediul in . De asemenea, pentru o parte a marfurilor au fost emise facturi de stornare care asa cum rezulta din explicatiile furnizate prin e-mail de catre administratorul societatii, se justifica prin faptul ca pe parcursul perioadei de tranzitie a preluarii furnizarii catre lantul de consum X, facturile initiale au fost emise cu termeni contractuali care nu au fost acceptati de catre X, fiind necesara emiterea altor facturi care sa fie in conformitate cu asteptarile clientului. Practic, la finalul operatiunilor descrise anterior, asa cum rezulta din Fisa analitica partener, la data de valoarea marfurilor facturate catre X a fost in suma totala de X lei.

Contravaloarea marfurilor facturate nu a fost achitata de catre client, fumizorul X acordand un bonus comercial conform Acordului de discount nr. X prin emiterea in rosu a documentului denumit X in data de X in valoare totala de X lei, baza de impozitare in suma de X lei si TVA aferenta in suma de X lei.

In ceea ce priveste influenta operatiunilor mentionate anterior la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului IV X, asa cum rezulta din Registrul fiscal fila X, suma de X lei inregistrata in debitul contului 709, a fost scazuta din totalul veniturilor (clasa 7 de conturi) si a fost adaugata la totalul cheltuielilor inregistrate in contabilitate (clasa 6 de conturi).

In fapt, asa cum s-a prezentat detaliat in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, suma facturata de X nu reprezinta in fapt un bonus comercial ci compensarea unei datorii viitoare, catre o alta societate care a preluat contractul dintre X si X, operatiune pentru care nu au fost prezentate documente justificative care sa confere dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit.

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

Codul fiscal:

*„Art.21- (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:*

[...]

„f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în

gestiune, după caz, potrivit normelor”

Norme metodologice:

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

Art. 6 alin. (1) și alin. (2), Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(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”.

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea de cheltuieli pentru care nu sunt prezentate documente justificative, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Conform prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la schimbul de bunuri sau servicii *“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”*, X ar fi trebuit să factureze obligațiile respective către firma care a preluat contractul, respectiv SC X care la rândul ei ar fi trebuit să factureze mai departe aceste obligații către X. documente care nu au fost transmise până la data depunerii contestației

De asemenea întrucât s-a constatat că în fapt suma facturată nu reprezintă o reducere comercială ulterioară-bonus comercial, agentul economic chiar dacă deține o factură care stă la baza înregistrării în contabilitate, nu deține un document justificativ (factura fiscală) care să reflecte realitatea operațiunii și care să justifice înregistrarea pe cheltuieli a sumei de X lei în luna octombrie X.

În consecință, pomind de la realitatea operațiunii, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *“la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Așa cum recunoaște și contestatară, atât în punctul de vedere cât și în contestația depusă, în vederea justificării mai în detaliu a acestor operațiuni, X a solicitat partenerilor X și X, documente justificative cu privire la modul de calcul al datoriei X-X, documente care nu au fost transmise până la data depunerii contestației.

În consecință, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de X lei ținând cont de prevederile art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia *“pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.[...]”* precum și de prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și întrucât petenta cu ocazia depunerii contestației nu prezintă documente justificative în susținerea acestora prin care să

combata constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia urmează sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiată.

3.1.3. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in suma de X lei pentru care societatea nu a facut dovada faptului ca spatiul situat in X, a fost inchiriat in scopul realizarii de venituri impozabile.

Agentul economic a inregistrat in contabilitate (conturile 612 - "cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriiile" si 628 "alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti"), cheltuielile in suma totala de X lei, efectuate in perioada X, cu inchirierea spatiului situat in X.

Cheltuielile inregistrate in contabilitate au la baza contractul de inchiriere nr. X spatiul fiind inchiriat de la X, (societate care in perioada X nu era inregistrata in scopuri de TVA) in scopul inscrierii sediului social si pentru desfasurarea activitatilor de birou.

La data de X, X a incheiat Contractul de asistenta juridica nr. X cu X, avand ca obiect "stabilirea sediului social la avocat" pe o durata de 1 an, in spatiul situat in X pentru un onorariu de X plus TVA.

Onorariul stabilit pentru gazduirea sediului in suma de X lei a fost inregistrat in contabilitate si achitat in baza facturii nr. X.

La momentul infiintarii, X a avut sediul social in X, ulterior acesta fiind transferat incepand cu data de X in X, adica la adresa convenita prin contractul incheiat cu X.

S-a constatat ca abia incepand cu luna X, sediul social a fost inregistrat la adresa din X, domiciliul fiscal ramanand inregistrat la adresa din X.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) si art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Codul fiscal:

"Cheltuieli

„Art. 21 (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."

Din prevederile legale anterior citate, se reține că, înregistrarea cheltuielilor care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile, nu dau drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

În referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, echipa de inspectie fiscala nu a admis la deducere cheltuieli cu inchirierea inregistrate in contabilitate considerand ca agentul economic nu a facut dovada faptului ca spatiul respectiv a fost inchiriat in scopul realizarii de venituri impozabile, pornind de la urmatoarele considerente:

- s-a constatat ca desi societatea in baza contractului de inchiriere incheiat cu X dispunea incepand cu data de X de imobilul situat in X, la aceasta adresa nu a fost

declarat nici sediul social/domiciliul fiscal si nici punct de lucru;

- administratorul societatii sustine faptul ca Biroul avocailor X s-au ocupat de "procesul de administrare" si ca a inchiriat spatiul pentru birou cu intentia de a muta acolo sediul societatii dar a omis sa faca demersurile pentru declararea spatiului ca punct de lucru;

- asociatul unic al X este societatea X cu sediul in X;

- administratorul societatii dl. X are de asemenea domiciliul in X si afirma in nota explicativa ca, conduce compania din strainatate;

- la data inchirierii spatiului societatea nu avea angajati cu contract de munca;

- operatiunile legate de depozitarea si livrarea marfurilor au fost externalizate firmei X;

- spatiul a fost inchiriat cu mobilier si societatea nu detine in patrimoniu decat o imprimanta, administratorul lucrând cu calculatorul personal.

Având în vedere cele anterior mentionate, intrucat contestatara nu a făcut dovada faptului ca spatiul situat in X a fost inchiriat in scopul realizarii de venituri impozabile, contestatia urmează sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiată.

Ca urmare a stabilirii de catre echipa de inspectie fiscala de diferente suplimentare privind cheltuielile nedeductibile in suma de X lei (X lei + X lei + X lei) si avand in vedere diminuarea pierderii fiscale declarate de agentul economic in suma de X lei, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de lei, calculat astfel:

$$(X - X) \times 16\% = X \times 16\% = X \text{ lei.}$$

Fata de cele prezentate, contestatia urmează a se respinge ca neintemeiată in ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit in suma de X lei.**

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei in condițiile în care motivele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

3.2.1 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de X lei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de X lei, pentru serviciile de analiza si cercetare de marketing in baza facturilor emise de X. in perioada X intrucat agentul economic nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala documente justificative (situatii de lucrari, rapoarte de lucru etc.), din care sa rezulte in ce au constat efectiv serviciile facturate si necesitatea achizitionarii acestora.

În drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"(1) În sensul [art. 145](#) alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la [art. 147¹](#) alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la [art. 156²](#) din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la [art. 145](#) – [147¹](#) din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza [art. 145](#) alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii**

pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...).

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

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

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia **chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa**, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. **A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA**, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizițiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile **pct. 66** alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea

dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, **persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inregistrata taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie 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, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Simpla contractare si achizitie a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala ***nu sunt suficiente pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza 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 si in beneficiul persoanei impozabile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emanate exclusiv de la X si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, dovezi obiective din care sa rezulte in detaliu serviciile prestate, locatiile unde au avut loc intalnirile si analizele de proiect, participantii, numarul de ore prestate si/sau tariful orar de remunerare a serviciilor si alte elemente care sa ateste ca ele au fost efectiv prestate si in final sa justifice suma facturata.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor facturate, contestatia X pentru TVA neacceptata la deducere in suma de X lei.

3.2.2 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca X a diminuat nejustificat TVA colectata in suma de X lei aferenta facturii de stornare nr. X din data de X, inregistrata de agentul economic in debitul contului 709 ca fiind un bonus comercial.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

Potrivit prevederilor legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Agentul economic a tratat din punct de vedere contabil și fiscal operațiunea efectuată înscrisă în roșu în factura menționată, ca fiind o reducere comercială ulterioară livrării marfurilor.

Conform punctului 51 alin. (4) din Secțiunea 8.1.1. din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene *“Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 «Reduceri comerciale primite», respectiv contul 709 «Reduceri comerciale acordate»), pe seama conturilor de terți.”*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, agentul economic a aplicat prevederile art. 137 alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării nu cuprinde: *“rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”*

De asemenea conform art. 138 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare se reduce *“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;”*

S-a constatat că în fapt, suma facturată cu TVA aferentă de X lei nu reprezintă o reducere comercială ulterioară, agentul economic nu deține un document justificativ (factura fiscală) care să reflecte realitatea operațiunii și care să justifice înregistrarea în roșu a TVA colectată în suma de X lei în luna octombrie X, cu consecința diminuării nejustificate a TVA colectată totală înscrisă în Jurnalul și Decontul de TVA aferente lunii octombrie X. Astfel, prin înregistrarea în mod nejustificat a sumei de X lei în roșu în luna octombrie X, agentul economic a înregistrat în decontul de TVA un sold al sumei negative a TVA în suma de X lei față de situația corectă în care ar fi înregistrat TVA de plată în suma de X lei.

În concluzie, pentru marfurile livrate către SC X, agentul economic a dedus TVA aferentă achiziționării marfurilor respective, dar în fapt prin operațiunea de stornare a TVA colectată efectuată, fără ca aceasta să reprezinte în fapt o reducere comercială ulterioară, taxa dedusă nu a mai fost destinată operațiunilor impozabile așa cum prevede art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pornind de la realitatea operațiunii, echipa de inspecție fiscală a considerat că nu este corectă înregistrarea în roșu a TVA colectată în suma de X lei și în consecință a reintregit TVA colectată aferentă livrărilor de marfuri efectuate în luna octombrie X cu suma de X lei.

Așa cum precizează și contestația, atât în punctul de vedere cât și în contestația depusă, în vederea justificării mai în detaliu a acestor operațiuni, X a solicitat partenerilor X și X, documente justificative cu privire la modul de calcul al datoriei X-X, documente care nu au fost transmise până la data depunerii contestației.

Se reține că petentul nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, acesta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal,

așa cum rezultă și din prevederile art. 64 și art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

"Art. 64. 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 impunere."

"Art. 65. Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

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 consfiintit 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.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel 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.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale aplicabile în speță și ținând cont de faptul că petentul nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la rambursare TVA în suma de X lei, contestatia urmează să fie respinsă pentru acest capat de cerere ca neintemeiată.

Fata de cele prezentate, contestatia urmează să se respinge ca neintemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită în suma de **X lei**.

3.3 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.

Cauza supusa soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate pronunța pe fond asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

In fapt, conform constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr. X, în baza cărora a fost emisă decizia de impunere nr. X, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuieli în suma totală de X lei reprezentând diferența lunară dintre amortizarea în limita admisă de X lei/lună și suma lunară a amortizării înregistrată în contabilitate în perioada X pentru autovehiculul X. De asemenea, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în suma de X lei și nu a admis la deducere TVA în suma de X lei, reprezentând servicii pentru care nu s-a făcut dovada prestării, facturate de X.

Desi X a contestat intreaga suma reprezentand impozitul pe profit stabilit suplimentar si TVA stabilita suplimentar, nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 269. - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«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.»

Se retine ca prin contestația formulată, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozitiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație, contribuabila trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată cu privire la acest capat de cerere, contestatara nedeputând niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, 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”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestația 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 acestuia. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Pentru cheltuielile nedeductibile în suma de X lei (X lei + X lei) a rezultat un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei, calculat astfel:

$$X \times 16\% = X \text{ lei.}$$

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația se va respinge în parte ca nemotivată, cu privire la **impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.**

3.4. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar și TVA stabilită suplimentar, în sumă totală de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit și TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care nu se contestă modul de calcul și stabilire a acestora iar contestația se respinge în privința impozitului pe profit stabilit suplimentar și a TVA stabilită suplimentar.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Cluj - Napoca - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj, în baza raportului de inspectie fiscală nr. X, s-au calculat, pentru perioada X, accesoriile în sumă totală de X lei aferente TVA stabilită suplimentar de plată (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) și pentru perioada X, accesoriile în sumă totală de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere).

In drept, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere".

"Art. 120. - (1) 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.

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

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Nivelul dobanzii de intarziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința nivelului penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

”Art. 120¹. - (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.

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma totala de X lei din care accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1 - 3.3 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de X lei si impozit pe profit in suma de X lei, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma totala de X lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de X, cu privire la accesoriile in suma totala de **X lei** din care accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si accesorii in suma de X lei aferente impozitului stabilit suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. Cluj - Napoca - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor art. 11, art. 21, art. 130, art. 137 alin. (3), lit. a), art. 138 alin. (1), lit. c), art. 145, art. 146, art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 64, art. 65, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 44, 45, 48, 66 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile

ulterioare, art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 51 alin. (4) din Secțiunea 8.1.1. din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 268, art. 269, art. 270, art. 272, art. 279, art. 280, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE

1. Respingerea, în parte ca neintemeiată a contestației formulată de X pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **lei** și pentru TVA în suma de **X lei** stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj.

2. Respingerea, în parte ca nemotivată a contestației formulată de X pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **X lei** și pentru TVA în suma de **X lei** stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj.

3. Respingerea, în parte ca nemotivată a contestației formulată de X pentru accesorii în suma totală de **X lei**, din care accesorii în suma de X lei aferente TVA stabilită suplimentar (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) și accesorii în suma de X lei aferente impozitului stabilit suplimentar (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere), stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.