



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații



ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București
Tel: 021 4089450
Fax: 021 4089301
e-mail: contestatii.DGAMC@mfinante.ro

DECIZIA nr. 60 / 31 .07.2018

privind soluționarea contestației depusă de

X SA

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/15.05.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X din cadrul DGRFP X, prin adresa nr. X/09.05.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/15.05.2018, asupra contestației formulată de SC X SA, cu sediul social în municipiul X, Calea X, nr. X, ap. X, județul X, înregistrată la Oficiul Registrului Comertului sub nr. X, codul de înregistrare fiscală nr. X, prin reprezentantul legal av. X, conform împuternicirii avocațiale nr. X aflată în original la dosarul cauzei.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/28.03.2018, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare de plată în sumă de X lei, compuse din impozit pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ contestat a fost comunicat societății în data de **11.04.2018**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice X din cadrul DGRFP X la data de **26.04.2018**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Având în vedere că, prin contestația formulată, X SA a solicitat, în conformitate cu prevederile art. 276 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **sustinerea orală a contestației** formulate împotriva Deciziei de impunere

nr.X/28.03.2018, se reține că aceasta a avut loc în data de 10.07.2018, la sediul organului de soluționare a contestației, cu participarea reprezentanților contestatarii, susținerile fiind consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2017 conform criteriilor de selecție prevăzute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016*”, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/28.03.2018.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/28.03.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.03.2018, acte administrativ fiscale întocmite de organele fiscale din cadrul DGRFP X AJFP X, prin care solicită anularea obligațiilor suplimentare de plată în **sumă de X lei, reprezentând impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, **X SA prezintă următoarele argumente:****

La stabilirea stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale suplimentare, organele fiscale au ignorat și/sau au încălcat dispozițiile art. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pe cele cuprinse în art. 4, art. 6, art. 12, art. 13 și art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, întrucât acestea au făcut analiza managementului societății, respectiv au decis ce operațiuni nu ar fi trebuit realizate de societate și au făcut aprecieri asupra modului de organizare a societății, a modului de repartizare a atribuțiilor personalului societății, cu privire la gradul de încărcare și competența profesională a salariaților, deși legiuitorul nu a conferit inspectorilor fiscali atribuții de manageri ai societăților comerciale, aceștia neavând competența profesională și legală de a se substitui organelor de conducere ale contribuabililor, de a hotărî în numele și pentru acestea cu privire la oportunitatea și legalitatea operațiunilor comerciale sau economice și de a stabili dacă managementul este eficient sau ineficient în raport de care să stabilească apoi obligații fiscale suplimentare.

Societatea afirmă că organele fiscale au avut la dispoziție documente din care rezultă necesitatea, utilitatea și legalitatea contractelor de consultanță, precum și acte din care rezultă că respectivele servicii au fost efectiv prestate, astfel că maniera în care s-au stabilit obligațiile fiscale suplimentare se încadrează în definiția excesului de putere cuprinsă la art. 2, alin. 1, lit. n din Legea nr. 554/2004.

De asemenea, societatea susține că aceleași contracte nu pot produce efecte diferite pentru partenerii contractuali în raport cu bugetul statului. Astfel, dacă se mențin obligațiile fiscale stabilite de inspecția fiscală cu privire la contractele de consultanță ar trebui ca statul român, prin autoritățile fiscale, să diminueze baza impozabilă a X SRL cu sumele achitate de subscrisa în baza contractelor de consultanță și să restituie impozitul pe profit achitat de societate în fiecare an din cei supuși inspecției fiscale.

Un alt motiv pentru care societatea consideră că obligațiile suplimentare au fost stabilite în mod nelegal se referă la faptul că atunci când s-a stabilit baza impozabilă suplimentară pentru TVA aferentă anului 2016 și când s-a calculat TVA suplimentară, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că în anul 2016 nu mai erau în vigoare dispozițiile Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003. Prevederile art. 11, alin. 1 din vechiul Cod fiscal la care face referire inspecția fiscală nu sunt aplicabile în materie de TVA, astfel că obligațiile suplimentare de plată a TVA pentru perioada ulterioară intrării în vigoare a Legii nr. 227/2015 sunt lipsite de temei legal.

În continuare, contestatara prezintă argumente referitoare la prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale. Astfel, privitor la verificarea perioadei 01.01.2011-31.12.2011 din perspectiva impozitului pe profit, societatea susține că termenul de prescripție ar fi trebuit să curgă de la 01.01.2012, împlinindu-se la 31.12.2016, la data începerii inspecției fiscale fiind prescris dreptul de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011.

În susținerea afirmațiilor sale, contestatara invocă prevederile pct. 258, alin. (1) și (2) din Ordinul MFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precum și două decizii irevocabile ale instanțelor de judecată românești, și anume Decizia irevocabilă nr. 437/R, pronunțată în sedință publică în data de 11.06.2009, Curtea de Apel Brașov - Secția de contencios administrativ și fiscal, precum și Decizia irevocabilă nr. 11845/R, pronunțată în sedința publică în data de 5.12.2005, Curtea de Apel Cluj - Secția de contencios administrativ și fiscal.

În baza aceluiași raționament privitor la prescripția în materie fiscală, societatea susține că organele fiscale nu aveau temei legal pentru a stabili obligații suplimentare reprezentând TVA pentru luna decembrie 2011. Astfel, întrucât baza de impozitare s-a constituit în luna decembrie 2011, termenul de prescripție a început să curgă de la 01.01.2012, împlinindu-se la 31.12.2016.

Prin urmare, se constată că verificarea lunii decembrie 2011, din perspectiva TVA și a perioadei 01.01.2011-31.12.2011, pentru impozitul pe

profit, contravine regulilor de procedură fiscală, stabilirea unor sume suplimentare la plată aferente acestor perioade, în condițiile unei inspecții fiscale ce a debutat în cursul anului 2017, fiind injustă și fără temei legal.

Referitor la serviciile de consultanță achiziționate de la X SRL, societatea prezintă considerente generale privind natura serviciilor respective și raționamentul economic al contractării acestora.

În vederea evaluării și evitării oricăror riscuri contractuale, tehnice, de comportare în timp a construcțiilor, de aprovizionare, fiscale, de mediu etc, precum și în scopul unei mai bune coordonări a activității, s-a decis ca serviciile de consultanță să fie externalizate întrucât, pe lângă raportul cost-beneficiu, acest lucru permițând alocarea unor diverse alte activități, generatoare de venituri impozabile în sarcina angajaților X SA.

Din Listele de servicii anexate contractelor încheiate între X SA și X SRL, reiese ca prestatorului îi revin o serie de obligații:

- prestarea serviciilor de consultanță în legătură cu stabilirea obiectivelor de afaceri ale beneficiarului X SA pe piața românească;
- consilierea beneficiarului într-o serie de domenii, precum dezvoltarea afacerii, pregătirea unor planuri și bugete de cheltuieli operaționale, cheltuieli de capital și programe de dezvoltare, rapoarte de performanță, negocierea contractelor;
- asigurarea comunicării cu autoritățile publice;
- consilierea X SA privind asigurarea calității;
- servicii de consultanță și asistență în legătură cu obținerea și menținerea autorizațiilor, avizelor, permiselor și oricăror alte acte cu efect similar, necesare în vederea desfășurării activității conform legislației din România.

Referitor la afirmațiile organelor fiscale potrivit cărora rapoartele întocmite lunar de X SRL „înșiruie” operațiunile, documentele în sine fiind aproape identice în fiecare lună, societatea contestatară susține că similitudinea acestora este dată de natura serviciilor prestate și de caracterul limitativ al acestora. Astfel, nu poate fi reținut caracterul „aproape identic” al rapoartelor ca argument pentru lipsa probelor referitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât tocmai aceste operațiuni enumerate constituie substanța activităților pentru care X SA a apelat la serviciile X SRL, reprezentând în fapt activitățile care îi sunt necesare societății X SA pentru a-și putea desfășura în condiții optime operațiunilor economice generatoare de venituri impozabile.

Referitor la mențiunile inspectorilor ANAF din Raportul de inspecție fiscală potrivit cărora serviciile regăsite în rapoartele de activitate sunt alocate și unor salariați ai X SA, după cum rezultă din organigrama societății, contestatoarea afirmă că organele fiscale s-au rezumat la a-și formula concluziile fără a afecta o analiză detaliată a substanței economice și a serviciilor efectiv prestate, analiză în urma căreia ar reieși faptul că angajaților X SA le revin alte sarcini de serviciu care nu se suprapun cu activitățile prestate de X SRL. Astfel, nu se poate afirma că operațiunile derulate în cadrul birourilor X SA sunt similare cu cele desfășurate de către XSRL,

atribuțiile interne fiind distincte de activitățile X SRL redate în rapoartele de activitate.

În ceea ce privește afirmația organelor fiscale potrivit căreia nu se poate justifica numărul ridicat de servicii de consultanță în condițiile în care X SRL are un singur angajat din anul 2005 până în prezent, contestatara precizează că inspectorii fiscali nu sunt în măsură să stabilească dacă o entitate a avut sau nu capacitatea de a derula un anumit număr de activități, modalitatea efectivă de derulare a activităților fiind la latitudinea acesteia.

În ceea ce privește documentele puse la dispoziția organelor de control, și anume contractele de consultanță și anexele la acestea, rapoartele de activitate, facturile emise de către X SRL, X SA afirmă că acestea au rol de documente justificative. Astfel, toate facturile emise de către prestator au fost întocmite în conformitate cu rigorile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar elementele considerate lipsă din anexele la contractele de consultanță și din rapoartele de activitate, nu sunt prevăzute ca obligatorii de Ordinul nr. 3512/2008, respectiv Ordinul nr. 2634/2015.

Contestatara susține că serviciile prestate de X SRL au generat venituri impozabile semnificative pentru societate în toată perioada analizată. Decizia de a contracta serviciile respective a fost luată cu scopul de a optimiza activitatea economică a firmei, permițând structurii interne să abordeze diverse alte sarcini cu scopul creșterii cifrei de afaceri, obiectiv îndeplinit întrucât, cifra de afaceri a crescut constant în perioada 2013-2016, iar profitul net al societății s-a triplat, aceste rezultate probând corelația existentă între cheltuielile efectuate de societate și veniturile impozabile realizate de aceasta. În aceste condiții, este evident că sunt integral deductibile fiscal cheltuielile efectuate de societate cu serviciile prestate de către X SRL, precum și TVA dedus corespunzător sumelor plătite prestatorului de servicii.

Societatea apreciază că documentele pe care își fundamentează susținerile sunt de natură să ofere elemente complete și credibile în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv, care să poată constitui temei al instituirii unui anumit regim fiscal, iar rezultatele economico-financiare obținute confirmă susținerile noastre.

Organele fiscale nu au dat dovadă de bună-credință și obiectivitate în stabilirea stării de fapt fiscale în relația cu X SA, conduita și actele întocmite de acestea contravenind prevederilor art. 6,7 și 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la serviciile de consultanță achiziționate de X SA în anul 2016, societatea susține că temeiul legal al organelor fiscale nu poate susține nedeductibilitatea cheltuielilor în quantum total de X lei întrucât acesta nu mai există în legislația fiscală aplicabilă pentru anul 2016. Astfel, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu mai conține prevederi potrivit cărora sunt nedeductibile **cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază**

un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Prin urmare, un astfel de argument nu poate fi adus în cazul serviciilor achiziționate în anul 2016, în cuantum total de X lei, neexistând baza juridică pentru clasificarea cheltuielilor aferente drept nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

Revenind la perioadele anterioare anului 2016, societatea susține că îndeplinește ambele condiții precizate în Normele de aplicare ale art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv toate serviciile pentru care s-a negat dreptul de deducere a cheltuielilor, prin punerea la îndoială a caracterului real al operațiunilor, au fost primite în baza unui contract ferm, scris, agreeat între cele două părți. Mai mult, sunt întocmite procese verbale de predare-primire a documentației care face obiectul verificărilor de către prestator, întocmindu-se de către acestea din urmă și rapoarte de lucru în care sunt prevăzute în mod specific toate activitățile derulate.

Societatea deține contractele de prestări servicii de consultanță, iar necesitatea efectuării cheltuielilor s-a probat prin însuși specificul activităților desfășurate, consultanța aflându-se în strânsă legătură cu nevoile X SA în ceea ce privește derularea contractelor cu clienții și desfășurarea în cele mai bune condiții a activităților.

În drept, X SA și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de consultanță în baza prevederilor art. 21, alin. (1) al Legii 571/2003, respectiv al art. 25 alin. (1) al Legii nr. 227/2015.

În ceea ce privește considerarea TVA aferentă achizițiilor de servicii de consultanță drept nedeductibilă, societatea precizează că prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 nu sunt aplicabile pentru anul 2016 și trim. I din anul 2017.

De asemenea, nici pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016 nu sunt îndeplinite condițiile pentru a nu se lua în considerare tranzacțiile constând în serviciile prestate de X SRL întrucât operațiunile au avut conținut economic, sunt utilizate în mod normal, iar condiția prevăzută la art. 11 din Legea 571/2003, partea finală „.... scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”, nu este îndeplinită, în contextul în care X SRL a colectat TVA plătită de către X SA, a virat această sumă la bugetul de stat.

Societatea apreciază că în mod abuziv autoritățile au respins toate mijloacele de probă aduse pentru argumentarea realității serviciilor. Legea aplicabilă în materie de TVA prevede doar condiții de fond (utilizare în folosul operațiunilor taxabile) și condiții de formă (să se dețină o factură proformă) ce reglementează dreptul de deducere al TVA.

În ceea ce privește condițiile de fond, achizițiile efectuate de la X SRL au contribuit la buna desfășurare a activității X SA, conducând la obținerea de venituri taxabile, respectiv la derularea de operațiuni taxabile prin prisma

TVA. Organele fiscale nu au făcut dovada nerespectării acestor condiții de către X SA, enumerând doar o serie de cerințe de formă, în plus față de cele solicitate de către legislația în materie.

Referitor la condițiile de formă, societatea susține că au fost îndeplinite, acestea referindu-se strict la factura emisă de către prestator, fără să fie avute în vedere alte documente justificative. Toate facturile emise de către X SRL au fost întocmite cu respectarea art. 155 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 319 din Legea nr. 227/2015, argument necontestat de echipa de control.

Motivele invocate de organele fiscale, în integralitatea lor, sunt în strânsă legătură cu anumite condiții de formă, impuse suplimentar.

X SA invocă, în plus față de prevederile Legii nr. 571/2003 (art. 134¹) și cele ale Legii nr. 227/2015 (art. 281, alin. (7)), împreună cu Normele metodologice de aplicare (pct. 24, alin. (5))- aprobate prin HG 1/2016, și Decizia în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Companz OOD. Astfel, în cazul unor contracte de consultanță tip abonament, caracterizate prin faptul că prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe toată durata contractului, nu îi poate fi impus contribuabilului, beneficiar al serviciilor, să probeze realitatea prestațiilor. Prestarea de servicii se consideră efectuată prin însuși faptul că prestatorul se află la dispoziția clientului, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă remunerația.

CJUE subliniază, în mod repetat, că dreptul de deducere prevăzut la art. 167 din Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, acest drept exercitându-se imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor desfășurate în amonte.

În exercitarea competențelor lor, statele membre, inclusiv România, trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, printre care figurează, în special, „principiul securității juridice și al proporționalității”. Jurisprudența CJUE poate fi calificată ca izvor de drept datorită impunerii unor principii fundamentale, precum: principiul efectului direct al dreptului comunitar în statele membre (Decizia C-26/62 Gend & Loos), principiul supremației dreptului comunitar asupra dreptului intern (Decizia C-6/64 Costa), principiul răspunderii statului pentru încălcarea dreptului comunitar (Decizia C-6/90 / C-9/90 Francovich și alții).

X SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) al Legii nr. 571/2003, respectiv al art. 297, alin. (4), lit. a) al Legii nr. 227/2015, precum și în baza art. 146 alin. (1), lit. a) al Legii nr. 571/2003, respectiv în baza art. 299 alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015.

Așadar, societatea solicită autorităților fiscale să acorde dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la X SRL în perioada 2011-2016, în cuantum total de X lei, acceptând, totodată, dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții și exercitat de către societate, în sumă totală de X lei.

Referitor la aplicarea facilității privind profitul reinvestit, în legătură cu Motostivuitoare Still, societatea precizează că în anul 2014 a achiziționat două motostivuitoare cu furci care, la momentul achiziției, au fost greșit încadrate, neavând funcția de mijloc de transport, fiind folosite exclusiv pentru a descărca și încărca bunuri în vederea derulării activităților X SA. Luând în considerare utilizarea efectivă a mijloacelor fixe în cauză, acestea ar fi trebuit incluse de către X SA în subgrupa 2.1 Echipamente tehnologice (masini, utilaje și instalații de lucru), clasa 2.1.20 Mașini și utilaje pentru construcții, subclasa 2.1.20.11 Alte mașini, utilaje și instalații neregăsite în cadrul clasei 2.1.20.

Aceste motostivuitoare îndeplinesc funcțiile unor utilaje necesare pentru efectuarea lucrărilor de construcții, trebuind deci a fi incluse de societate în subgrupa 2.1 pentru care aplicarea scutirii de impozit a profitului reinvestit este posibilă, conform art. 19⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea consideră că au fost încălcate prevederile art. 6 și 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel că organele fiscale nu au ținut cont de utilizarea propriu-zisă a mijloacelor fixe și, bazându-se pe o eroare a societății, au prezumat reaua-credință a societății și au refuzat aplicarea scutirii de impozit a profitului reinvestit, abordarea fiind în contradictoriu cu prevederile art. 12, alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, contestatara solicită să admită contestația, să anuleze Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală, atât în ceea ce privește baza impozabilă stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, cât și impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei, acordându-i dreptul de a beneficia de facilitatea fiscală referitoare la profitul reinvestit.

Referitor la diferențele de țevă aferente anului 2014. În cadrul inventarierii gestiunii aferente anului 2014 a lucrării de canalizare X SA din X, ca urmare a comparării cantităților și tipurilor de țevă dată în consum, cu decontarea lucrării – real executat pe bază de măsurători în teren, s-a constatat că pe două tipuri de țevă există următoarele diferențe:

- țevă PE de polietilenă, bonată și nepusă în operă, 53.456,99 lei;
- țevă PVA de canalizare, bonată și nepusă în operă, 115.901,98 lei.

În urma constatării lipsurilor din gestiune, X SA a stabilit că acestea au fost generate de comportamentul inadecvat al unuia dintre salariați, X, luând măsuri pentru recuperarea prejudiciului de la acesta. Totodată, au fost sesizate organele judiciare competente, în vederea cercetării faptelor comise de către salariat. A fost întocmit un dosar de urmărire penală, în prezent acesta aflându-se pe rolul Judecătoriei din X. Infrațiunea inițială de furt a fost reîncadrată succesiv în gestiune frauduloasă, iar ulterior în infrațiunea de delapidare. Societatea s-a constituit parte civilă în cadrul acestui dosar penal, prin înaintarea adresei nr. X/18.03.2016 către Inspectoratul de Poliție al Județului X, Poliția Municipiului X.

În baza acestor considerente, s-a concluzionat ca nefiind necesară ajustarea deducerii inițiale a TVA aferentă achiziției de conducte.

Societatea și-a întemeiat acțiunea pe temeiurile de drept care se regăsesc în legislația comunitară (art.185, alin. (2) și art. 186 din Directiva Consiliului UE nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, cu modificările și completările ulterioare), precum și în legislația internă (art. 148, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 53, alin. (1), lit. d), alin. (10) lit. b) și alin. (11) din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol, formele în vigoare la data înregistrării lipsei în gestiune).

Astfel, societatea opinează că acțiunile întreprinse de către organele judiciare, precum și actele doveditoare emise de către acestea, alături de solicitarea societății de a se constitui parte civilă a dosarului penal, constituie argumente și probe în sensul neajustării taxei. Neacceptarea acestor documente de către inspecția fiscală a condus la nerespectarea principiului proporționalității, sarcina persoanei impozabile de a proba incidentul într-un asemenea scenariu devenind extrem de dificilă, dacă nu chiar imposibilă.

Faptul că infracțiunea inițială de furt a fost reîncadrată în delapidare, nu modifică situația de fapt, potrivit Legii nr. 286/2009 privind Codul penal (art. 295, alin.(1)), delapidarea însemnând însușirea, folosirea sau traficul de către un funcționar public, în interesul său ori pentru altul, de bani, valori sau alte bunuri pe care le gestionează sau le administrează. Potrivit DEX, delapidarea reprezintă infracțiunea care constă în însușirea, folosirea sau traficul de către un angajat, a unor sume de bani sau a altor bunuri aflate în gestiunea sau în administrarea sa.

În continuare, societatea prezintă argumente juridice detaliate care demonstrează că cele două fapte, respectiv furt și delapidare, generează urmări identice, ceea ce relevă corectitudinea interpretării extensive a prevederilor art. 148, alin. (2), lit. a) din vechiul Cod fiscal, așa cum dispune pct. 53, alin. (10) din Normele metodologice, în sensul aplicabilității acestora și în privința faptei de delapidare.

Deși strict din punct de vedere juridic fapta angajatului nu mai este încadrată ca furt, în fapt X SA suferă aceleași consecințe nefavorabile. Reîncadrarea faptei, în acest caz, va avea impact doar asupra judecării individului și are legătură cu calitatea pe care acesta o are la data savârșirii faptei și nu cu fapta în sine. În acest context, rămân în continuare aplicabile prevederile art. 148, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003, contrar celor menționate în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere.

Prin urmare, societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală cu privire la suma de X lei stabilită suplimentar și a bazei impozabile stabilită suplimentar pentru calculul TVA-ului în sumă de X lei.

De asemenea, în temeiul art. 276, alin. (5) din Codul de procedură fiscală, X SA solicită aprobarea de către organele fiscale a susținerii orale a contestației.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X la societatea X SA în perioada 19.07.2017 – 05.03.2018, ce a avut ca obiect taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2011-31.03.2017 și impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.03.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/28.03.2018, comunicate contribuabilului în data de 11.04.2018.

Prin Decizia de impunere nr. X/28.03.2018 emisă în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.03.2018, s-au stabilit obligații de plată suplimentare datorate la bugetul de stat în sumă totală de X lei, compuse din:

- suma de X lei, reprezentând impozit pe profit;
- suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În privința impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X SA a înregistrat în contabilitate în perioada 2011, 2012, 2014, 2015 și 2016 facturi reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță achiziționate de la X SRL în sumă totală de X lei pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea nu a putut justifica necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate astfel că echipa de control a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, stabilind în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei**.

Totodată, urmare a inspecției fiscale s-a constatat că X SA a achiziționat în luna octombrie 2014 două mijloace fixe (motostivuitoare): Still Motostivuator cu furci RC 40-25 T conform contractului X și Still Motostivuator cu furci RC 40-35 conform contractului nr. X, în valoare totală de X lei.

În urma analizei privind scutirea impozitului pe profit aferent profitului reinvestit, echipa de inspecție fiscală a reținut că cele două mijloace fixe nu se încadrează în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, acestea fiind încadrate la grupa 2.3 Mijloace de transport, clasa 2.3.6.8.1 „electro și motostivuitoare”. Astfel, pentru această investiție societatea nu poate beneficia de scutirea de impozit în sumă de **X lei**.

În privința taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă în decembrie 2011 și în anii 2012,2014,2015 și 2016 facturi reprezentând achiziții servicii de consultanță care nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, deducând în mod nejustificat TVA în sumă de X lei. Prin înregistrarea în evidența contabilă a facturilor reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță, societatea nu a putut justifica necesitatea și realitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate

De asemenea, urmare a inventarierii gestiunii efectuată de societate la finele anului 2014 a lucrării de canalizare X SA de la X, s-a constatat o lipsă în gestiune imputabilă în valoare de X lei pentru care echipa de inspecție fiscală a reținut obligația ajustării deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de țevă, stabilind astfel TVA suplimentară în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Cu privire la aspectele procedurale invocate de societate, cauza supusă soluționării este dacă la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.07.2017, era prescris dreptul organelor fiscale de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011 și taxa pe valoarea adăugată suplimentară pentru luna decembrie 2011.

În fapt, în baza art. 101 din O.G. 92/2003, contribuabila a fost înștiințată, prin avizul nr. X/30.05.2017, că va face obiectul unei inspecții fiscale ce s-a desfășurat în perioada 19.07.2017-05.03.2018.

Urmare a inspecției fiscale, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina contribuabilei, reprezentate de impozit pe profit în sumă de X lei, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei pentru perioada 01.12.2011-31.03.2017.

Societatea susține că, la data începerii inspecției fiscale, respectiv la 19.07.2017, era prescris dreptul organelor de inspecție de a stabili impozit pe profit suplimentar pentru anul 2011 și taxa pe valoarea suplimentară pentru luna decembrie 2011.

Această afirmație a contestatarii se bazează pe raționamentul potrivit căruia, în cazul impozitului pe profit, baza de impozitare se naște în

momentul în care se nasc veniturile și cheltuielile supuse impozitului pe venit, astfel că baza impozabilă aferentă anului 2011 s-a născut în acest an.

În cazul taxei pe valoarea adăugată, baza de impozitare, reprezentată de contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor sau prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni, s-a constituit în luna decembrie 2011.

Prin urmare, societatea consideră că, atât în cazul impozitului pe profit, cât și în cazul taxei pe valoarea adăugată, termenul de prescripție începe să curgă de la 01.01.2012 și se împlinesște la data de 31.12.2016.

În drept, potrivit art. 23, art. 91 alin. (1) și (2), art. 92 alin. (1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale anterior citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011, organul de soluționare reține că societatea contestatoare confundă momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23, în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, anterior citate, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.

Organul de soluționare, aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – reține că, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011, termenul de prescripție a început să curgă de la **1 ianuarie 2013**, deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul pe profit (cum a fost speța în cauză, în care contestatoarea și-a îndeplinit obligația de a declara și plăti impozitul pe profit) s-a născut din data de **25 aprilie 2012**.

Astfel, în ceea ce privește impozitul pe profit, speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi ale Codului fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

„Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art. 34](#) alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr. 9 privind *Instrucțiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", cod 14.13.01.04* prevăzute în *OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă* unde, referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2011, se precizează:

“I. Depunerea declarației

1.Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor (.....).”

Conform acestor dispoziții legale rezultă că, în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, declarația anuală privind impozitul pe profit se depune până la termenul prevăzut, respectiv până la data de **25 aprilie**

2012, conform art. 35 alin. (1) din Codul fiscal, situație în care termenul de prescripție începe să curgă de la data de **1 ianuarie 2013** și se împlinește la data de **31 decembrie 2017**.

Organul de soluționare reține că baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", respectiv **de la data de 01.01.2013**.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, inspecția fiscală a început la data de 19.07.2017 și a fost finalizată în data de 05.03.2018, data discuției finale cu contribuabilul.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013, rezultă că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.07.2017, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit nu era prescris, impozitul pe profit suplimentar aferent anului 2011 fiind stabilit înăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, prevederile art. 134, alin. (2) și (3), art. 156², alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, stipulează:

“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(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.*

Art. 156² 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.”*

Având în vedere prevederile legale anterior menționate, se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2011, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2012, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2013**, împlinindu-se la data de **31.12.2017**.

Prin urmare, la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.07.2017, dreptul organelor de control de a stabili taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă lunii decembrie 2011 nu era prescris, așa cum susține societatea în cuprinsul contestației.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2011 și taxa pe valoarea adăugată pentru luna decembrie 2011 nu era prescris, prin raportare la data începerii inspecției fiscale, respectiv 19.07.2017.

În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. În privința contractelor de consultanță încheiate de X SA cu societatea X SRL, respectiv în ceea ce privește suma de X lei reprezentând impozit pe profit și suma de X lei reprezentând TVA stabilite suplimentar de plată, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul de Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal cheltuielile cu achizițiile de servicii de consultanță sunt deductibile la calculul profitului impozabil și societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente necesitatea și prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile și, respectiv, de operațiuni taxabile.

În fapt

În privința impozitului pe profit în sumă de X lei, în perioada 2011, 2012, 2014, 2015 și 2016, societatea X SA a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând achiziții de servicii de consultanță de la societatea X SRL. Facturile au fost emise în baza unor contracte de consultanță al căror obiect îl reprezintă asigurarea de servicii de consultanță în domeniul construcțiilor, în mod neexclusiv, în vederea unei mai bune coordonări a activității.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, prin înregistrarea în contabilitate de către societatea verificată a cheltuielilor cu serviciile de consultanță prestate de SC X SRL pentru care nu s-a dovedit că au fost efectiv prestate și că au fost efectuate în scopul activității desfășurate, respectiv al realizării de venituri impozabile, a fost diminuată baza de impozitare a impozitului pe profit, fiind încălcate în acest fel prevederile art. 21, alin. (1), alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cele ale pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și cele ale art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a dedus în mod eronat cheltuielile în cuantum de X lei aferente serviciilor de consultanță, întrucât nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale documente care să ateste necesitatea și realitatea prestării serviciilor, stabilind în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei ($X \times 16\%$), individualizat prin Decizia de impunere nr. X/28.03.2018.

Prin contestația formulată, SC X SA contestă măsura organului de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu serviciile achiziționate de la X SRL în perioada 2011-2016, în cuantum total de X lei, susținând că au fost îndeplinite condițiile impuse de legislație, întrucât societatea deține documente de natură să ofere elemente complete și credibile în conturarea necesității reale a operațiunilor și a unui conținut economic efectiv. În fapt, societatea deține contracte de prestări servicii de consultanță, rapoarte de activitate și facturi emise de prestator, iar necesitatea efectuării cheltuielilor s-a probat prin însuși specificul activităților desfășurate, consultanța aflându-se în strânsă legătură cu nevoile X SA în ceea ce privește derularea contractelor cu clienții și desfășurarea în cele mai bune condiții a activităților.

În privința taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011 și în anii 2012, 2014, 2015 și 2016, societatea X SA a înregistrat în evidența contabilă facturi

reprezentând achiziții servicii de consultanță care nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, deducând, în mod nejustificat, taxa pe valoarea adăugată în cuantumul precizat mai sus.

Totodată, organele de control au considerat că documentele care au stat la baza înregistrării facturilor în contabilitate prezentate de societatea contestatoare (contracte de consultanță, rapoarte de activitate și facturi emise de X SRL) nu au putut face dovada prestărilor efective a serviciilor de către consultant, acestea neavând calitatea de document justificativ.

Din aceste motive, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei, considerând că au fost încălcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că a probat prin documente justificative relevante utilitatea, necesitatea și legalitatea contractelor de consultanță, precum și caracterul real al serviciilor prestate, astfel că obligațiile stabilite suplimentar prin actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale.

În drept

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1) și alin. 4 lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“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:

(.....)

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; (.....)

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 prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizează:

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; **prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”**

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 serviciilor achiziționate.

De asemenea, legislația fiscală actuală, aplicabilă și pentru anul 2016, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 25, alin. (1):

“Art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile **cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”.

Astfel, conform prevederilor legale invocate, sunt considerate cheltuieli deductibile acele cheltuieli care au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În speța în cauză se rețin ca fiind incidente și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, 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. Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate,

de piata, însa pot fi produse de catre contribuabil si alte probe în functie de specificul activitatii desfasurate”.

De altfel, alin. (1) al art. 65 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003, precum și alin. (1) al art. 73 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015 referitor la sarcina probei, precizează faptul că **sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal aparține contribuabilului.**

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, organul de soluționare a contestației reține că obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care, prin declaratia impozitului pe profit, și-a dedus cheltuielile cu serviciile de consultanță în cauză.

În legătură cu serviciile de consultanță prestate de X SRL, societatea a prezentat următoarele documente:

- contractele de consultanță nr. X/10.01.2011, X/10.01.2012, X/07.01.2014 și nr. X/04.01.2016, actele adiționale și anexele la acestea;
- rapoarte de activitate aferente celor patru contracte de consultanță;
- facturi emise de societatea prestatoare X SRL;
- rapoarte pentru consiliul de administrație;
- procese- verbale de predare-primire documente.

Din analiza tuturor documentelor înaintate de contestatoare, organul de soluționare a contestației reține următoarele aspecte:

Contractele de consultanță mai sus amintite au drept obiect contractual asigurarea de către consultantul SC X SRL, reprezentat prin Ing. Ec. X, a serviciilor de consultanță în domeniul construcțiilor, în mod neexclusiv, în vederea unei mai bune coordonări a activității sale. Prețul contractual a fost stabilit în cadrul art. 4.1 al fiecărui contract, acesta fiind de 11.200 lei + TVA pe lună pentru serviciile prestate în baza contractului nr. X/10.01.2011 (majorat la 333.600 lei + TVA pentru luna noiembrie 2011, conform actului adițional nr. 1/01.11.2011 și la suma de 350.000 lei + TVA pentru luna decembrie 2011, conform actului adițional nr. X/02.12.2011), 11.200 lei + TVA pe lună pentru serviciile prestate în baza contractului nr. X/10.01.2012 (conform actului adițional nr. 1, consultantul va încasa în plus și suma de 120.877 lei + TVA, reprezentând regularizarea prețului contractului), 8.904 lei + TVA pe lună pentru serviciile prestate în baza contractului nr. X/07.01.2014, 13.300 lei + TVA pe lună pentru serviciile prestate în baza contractului nr. 1/04.01.2016.

Contractele de consultanță respective au fost semnate de **dl. X** în calitate de Președinte al CA al X SA și **dna X**, în calitate de reprezentant legal al X SRL.

Consultantul, în baza anexelor la contractele de consultanță din anii 2012, 2014 și 2016, se obligă **să asigure** beneficiarului **următoarele servicii:**

„ - prestarea serviciilor de consultanță în legătură cu stabilirea obiectivelor de afaceri ale beneficiarului pe piața românească;

- consilierea beneficiarului în următoarele domenii:

- dezvoltarea afacerii;

- pregătirea unor planuri și bugete de cheltuieli operaționale;

- cheltuieli de capital și programe de dezvoltare;

- rapoarte de performanță;

- negocierea contractelor;

- relații și comunicarea cu autoritățile publice;

- consilierea beneficiarului privind asigurarea calității;

- servicii de consultanță și asistență în legătură cu obținerea și menținerea autorizațiilor, avizelor, permiselor și oricăror alte acte cu efect similar necesare în vederea desfășurării activității conform legislației din România”.

Organul de soluționare a contestației reține că obiectul contractelor de consultanță mai sus amintite este unul vag, general, întrucât acesta obligă consultantul doar la asigurarea unor servicii fără ca, prin clauzele contractuale, să se fi prevăzut în ce anume se concretizează serviciile respective.

Contractele de prestări servicii, deși au menționat un **tarif**, acesta este stabilit într-o sumă fixă lunară, **fără a fi defalcat** pentru fiecare serviciu ce urmează a fi efectuat de prestator, și, de asemenea, **nu cuprind termenele de execuție** a acestor servicii sau elementele necesare pentru cuantificarea prestației, nefiind prevăzuți parametri obligatorii, cum ar fi **termene de efectuare și răspundere contractuală, întocmirea documentației în justificarea prestărilor de servicii.**

De menționat este faptul că, prin omisiunea unor clauze din contractele de prestării de servicii, precum natura serviciilor prestate, tarifele practicate pentru serviciile efectuate, termenele de execuție a acestor servicii și valoarea fiecărui serviciu prestat, este imposibilă cuantificarea prestației, verificarea termenelor la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

Organul de soluționare reține că unele contracte de consultanță, și anume cele din anii 2012, 2014 și 2016, au încheiate o anexă în care părțile au stabilit o listă a serviciilor care urmează să fie prestate.

Din analiza acestor liste rezultă că părțile nu au detaliat natura serviciilor de consultanță, menționând doar fie că prestarea consultanței va fi

efectuată în legătură cu anumite obiective, fie că va fi efectuată în vederea consilierii beneficiarului în anumite domenii, și acestea stipulate cu caracter general, precum: dezvoltarea afacerii, pregătirea unor planuri și bugete de cheltuieli operaționale, cheltuieli de capital și programe de dezvoltare, relații și comunicarea cu autoritățile publice, asigurarea calității etc.

Părțile dovedesc, astfel, că nu au interesul menționării în concret a serviciilor ce urmează a fi prestate, acest fapt conducând la imposibilitatea identificării serviciilor ce vor fi prestate de consultantul X SRL.

De altfel, se poate constata că în lista serviciilor au fost menționate domenii care ulterior s-au dovedit a nu avea nicio legătură cu ceea ce consultantul a menționat că a prestat în favoarea beneficiarului conform rapoartelor lunare de activitate.

Astfel, spre exemplificare, consultantul s-a obligat să consilieze beneficiarul în pregătirea unor planuri și bugete de cheltuieli operaționale, dar, în realitate, conform rapoartelor lunare de activitate, nu rezultă implicarea acestuia într-o astfel de activitate.

Același lucru e valabil și în cazul cheltuielilor de capital și programelor de dezvoltare sau a consultanței și asistenței în legătură cu obținerea și menținerea autorizațiilor, avizelor și permiselor necesare în vederea desfășurării activității conform legislației din România.

În atare conditii, fără a exista o obligație contractuală expresă în acest sens, X SRL a întocmit, totuși, mai multe rapoarte lunare de activitate și rapoarte pentru consiliul de administrație, din a căror analiza se rețin următoarele:

Rapoartele lunare conțin o enumerare a contractelor încheiate de societatea verificată cu diverși parteneri, cu prezentarea unor **date minimale, superficiale** precum numele firmei și nr. contractului, scurte referințe privitoare la serviciile prestate aferente fiecărui contract în parte, toate acestea fiind date cu caracter general ce se regasesc aproape identice în toate rapoartele de activitate.

Aceste **rapoarte nu conțin nicio informație relevantă**, cantitativă sau calitativă, pe baza căreia să se poată stabili contribuția serviciilor de consultanță prestate la obținerea de venituri impozabile suplimentare de către societatea beneficiară, acestea conținând doar **date pur teoretice**, serviciile fiind **prezentate** în mod **deficitar, generic**, aceste rapoarte neputându-se constitui în documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Organul de soluționare a contestației reține că, așa cum de altfel au constatat și organele de inspecție fiscală, unele dintre serviciile înscrise în rapoartele de activitate au **caracter repetitiv, neexistând elemente de distincție, textul fiind același, copiat de la un raport la altul.**

În rapoartele de activitate, consultantul menționează că a efectuat servicii de supraveghere și consultanță pentru stabilirea cerințelor de calitate a materialelor ce urmează a fi puse în operă, fără să detalieze în ce a constatat,

În fapt, consultanța în acest caz și care au fost eventualele recomandări ale consultantului. Organul de soluționare reține că, în majoritatea cazurilor, materialele de construcții pe care furnizorii specializați le au în piață sunt însoțite de certificate de calitate și au menționate pe ambalaje toate condițiile tehnice pentru a fi puse în operă. Excepție ar face achiziția de diverse materiale din alte țări care ar necesita, într-adevăr, expertiză în stabilirea unor astfel de cerințe, ori din rapoartele de activitate nu rezultă sub nicio formă existența unor astfel de situații care să fi necesitat expertiza consultantului.

De asemenea, din rapoartele de activitate rezultă că X SRL a acordat asistență la întocmirea graficelor de execuție a lucrărilor și pentru aprovizionarea cu materiale, însă, în general, contractele încheiate între beneficiar și subantreprenori, cum este cazul societăților X Service SRL, X SRL, au dinainte prevăzută eșalonarea în timp atât a execuției lucrărilor, cât și aprovizionarea cu materiale, iar eventualele ajustări ale acestor grafice ce pot apărea ulterior începerii lucrărilor pot fi efectuate cu succes de personalul contestatorului, cu atât mai mult cu cât în cadrul societății X SA funcționează biroul "Aprovizionare" care se ocupă cu achiziția de materiale de construcții și instalații necesare pentru realizarea lucrărilor de execuție contractate de X SA.

Organul de soluționare reține și faptul că în rapoartele de consultanță se precizează că X SRL a procedat la verificarea condițiilor generale în vederea încheierii contractelor, ori astfel de servicii se încadrează în categoria serviciilor juridice, iar consilierea nu poate fi făcută decât de un consultant juridic.

Nici în acest caz nu se menționează în ce a constat în mod efectiv această verificare. Mai mult, din regulamentul de organizare și funcționare al societății reiese că aceasta dispune de un departament intitulat Oficiu juridic care are drept atribuții asigurarea serviciilor de consultanță juridică, respectiv analiza proiectelor de contracte și negocierea clauzelor legale contractuale. De asemenea, în cadrul societății funcționează și departamentul "Contracte" care gestionează întreaga activitate contractuală a firmei.

În fapt, rapoartele de activitate se rezumă strict la menționarea unor contracte încheiate, cel mai probabil, între contestatoare și diverși subantreprenori în diverse specializări, în legătură cu care consultantul afirmă, la modul general, că a executat servicii de consultanță, fără să detalieze sau să explice în ce a constat, în fapt, consultanța pe care a acordat-o în prestarea acestor servicii.

Așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că în prestarea acestor servicii nu există devize financiare sau situații de lucru în care să fie prevăzute numărul de ore lucrate în cadrul fiecărui raport lunar de activitate, tarifele percepute care ar fi trebuit să fie detaliate în fiecare lună pe categorii de servicii a diverselor tipuri de consultanță.

Totodată, conform rapoartelor lunare de activitate, consultantul se obligă la efectuarea unor servicii de supraveghere și consultanță pentru verificarea comportării în timp a lucrărilor executate, fapt ce presupune din partea consultantului ca după expirarea contractelor de subantrepriză încheiate de X SA și ceilalți antreprenori, așa cum este cazul contractului nr. X/07.02.2011 încheiat cu SC X SRL, acesta să urmărească comportarea în timp a lucrărilor executate de X SRL. În acest sens, nu există niciun material probatoriu din care să rezulte că ulterior recepției lucrărilor efectuată de X SA, consultantul a urmărit comportarea în timp a lucrărilor executate de subantreprenorul X SRL.

De asemenea, în rapoartele lunare de activitate, consultantul a menționat că a efectuat supravegherea instruirii personalului în ceea ce privește SSM și PM, fără să detalieze în ce a constatat supravegherea, cu detalierea unor minime elemente de identificare a realității prestării serviciilor respective, cum ar fi: pe cine a asistat în efectuarea instruirii, persoanele instruite, locul instruirii etc.

Referitor la rapoartele întocmite de X SRL pentru consiliul de administrație al X SA, organul de soluționare reține că acestea exced cadrului contractual, întrucât nu a fost identificat nici în contractele de consultanță, nici în anexele cu listele de servicii, obligația consultantului de a întocmi astfel de rapoarte.

Similar rapoartelor de activitate lunară, pentru aceste rapoarte către consiliul de administrație nu au fost identificate devize financiare sau situații de lucrări din care să reiasă efortul consultantului transpus în numărul de ore lucrate și tarifele percepute în comensurarea unor astfel de servicii.

Organul de soluționare reține ca fiind importante în speța în cauză și informațiile referitoare la prestatorul X SRL, și anume:

- prestatorul are ca obiect de activitate “Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare”;
- în perioada anilor 2011-2016 prestatorul a avut **un singur angajat**;
- din veniturile totale declarate, o **pondere semnificativă** o reprezintă contravaloarea serviciilor facturate societății contestatoare (ex. : 88% în anul 2016);
- societatea X SA este parte a unui grup format din mai multe societăți care activează în sectoare diferite de activitate, în acest **grup fiind inclusă și X SRL**;
- semnatarii contractelor de consultanță sunt dna **X**, în calitate de reprezentant legal al societății X SRL și dnul **X**, în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație. Printre acționarii societății contestatoare se numără domnii **X** și **X**, acesta din urmă asigurând și administrarea activității contestatarei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă faptul că serviciile de consultanță, așa cum acestea au fost prezentate în rapoartele lunare de activitate, se rezumă la operațiuni economice uzuale ce se regăsesc și în atribuțiile personalului propriu al societății verificate. De exemplu, activitatea de verificare a condițiilor generale în vederea încheierii contractelor cu diverse societăți ar putea fi cu succes îndeplinită de persoanele angajate în cadrul Oficiului juridic sau în cadrul departamentului Contracte. De asemenea, aprovizionarea cu materiale la care se face referire în rapoartele de activitate ar putea fi realizată de personalul angajat în cadrul biroului „Aprovizionare”.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că documentele depuse la prezentul dosar nu sunt de natură a proba faptul că serviciile s-au efectuat în realitate, astfel încât să se poată verifica dacă societatea X SRL a prestat servicii de consultanță în cantitatea, de calitate și la termenele asumate, justificând în acest mod sumele facturate.

În concluzie, contractele încheiate și anexele la acestea, precum și rapoartele lunare de activitate și facturile emise de societatea prestatoare, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a dovedi că serviciile de consultanță au fost efectiv prestate și sunt necesare prin specificul activității, în condițiile în care ele nu sunt justificate prin dovezi obiective, care să și demonstreze că serviciile enumerate în mod formal au și fost prestate în fapt. Astfel, pe de o parte, contestatoarea nu a prezentat nicio justificare cu privire la necesitatea contractării acestor servicii, iar pe de altă parte, nu a prezentat dovezi obiective, în special documentație înregistrată/emanând la/de la terțe persoane, care să demonstreze în mod indubitabil că serviciile au fost prestate.

Prin urmare, organul de soluționare reține faptul că societatea nu depune documente justificative și nu prezintă argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală care nu au acordat societății dreptul de a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță prestate de XSRL în anii 2011, 2012, 2014, 2015 și 2016. Temeiul juridic pentru neacordarea deductibilității îl constituie, pentru perioada 2011-2015: Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare (art. 21 alin. (1) și alin. 4 lit. f) și m)), HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pct. 48).

De asemenea, referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanță efectuate de societate în anul 2016, organul de soluționare a reținut că în mod legal acestea au fost considerate de echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal, temeiul legal constituindu-l art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, afirmația contestatarii potrivit căreia în cazul serviciilor achiziționate în anul 2016, în cuantum total de 159.600 lei, nu

există bază juridică pentru clasificarea cheltuielilor aferente drept nedeductibile la calculul profitului impozabil, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta nu a făcut dovada, prin documentele prezentate, a efectuării cheltuielilor respective în scopul desfășurării activității economice.

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține faptul că suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de consultanță, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, atâta timp cât nu a putut fi justificată prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora în scopul activităților desfășurate, iar stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei s-a făcut în conformitate cu prevederile legale în vigoare în perioada respectivă.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. (a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar **justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată** care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit prevederilor art.126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“ Art. 126 Operațiuni impozabile

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Cu privire la aplicarea art.126 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, în HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede la pct. 2, alin.(2) că:

“(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține că, pentru încadrarea unei operațiuni ca prestare de servicii, trebuie ca aceasta să aducă un avantaj clientului, iar contrapartida obținută să fie aferentă avantajului primit, condiție îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau

prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata.

Referitor la obligativitatea persoanei impozabile de a dovedi prestarea efectivă a serviciilor, prin Decizia nr. 1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care sa 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*”.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesității 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 (prestator) 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.

Totodată, organul de soluționare reține că, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate

obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simplică prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, 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, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că 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.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

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

“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.”

Rezultă că art. 11 alin. (1) 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 reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea trebuie să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Așa cum s-a reținut și la secțiunea anterioară, referitoare la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu serviciile de consultanță prestate de X SRL, societatea a prezentat pentru justificarea realității și necesității serviciilor facturate, Contractele de consultanță nr. X/10.01.2011, nr. X/10.01.2012, nr. X/07.01.2014 și nr. X/04.01.2016, facturile emise de X SRL și rapoartele de activitate al căror beneficiar este X SA, din a căror analiză nu reiese, așa cum s-a precizat și anterior, prestarea efectivă a serviciilor în folosul societății contestatoare.

În cauză, fiind vorba de servicii de consultanță, societatea putea prezenta în justificare studii, analize, planuri de concepere a strategiei de dezvoltare a afacerii sau orice alte materiale corespunzătoare, însă, așa cum s-a reținut și la punctul din prezenta decizie referitor la deductibilitatea la calculul profitului impozabil a acestor cheltuieli, societatea contestatoare nu a prezentat astfel de documente care pot face dovada prestării efective a serviciilor.

Așa cum s-a arătat și în secțiunea referitoare la impozitul pe profit, din conținutul documentelor prezentate de societate nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor precizate în contractele de consultanță și anexele la acestea, iar din unele documente atașate la dosarul contestației rezultă că acestea fie nu sunt incidente prestărilor de servicii contractate, fie nu fac dovada prestării efective și a contribuției concrete a consultantului care să justifice cheltuielile

cu respectivele servicii, fie nu au fost prezentate astfel de documente care să justifice prestarea serviciilor în scopul operațiunilor taxabile.

În speță sunt incidente și prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care precizează:

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.

De asemenea, în același sens sunt și prevederile art. 6, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“(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 temeiul articolelor citate anterior, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze dacă se poate stabili sau nu realitatea și utilitatea serviciilor prestate, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei și dacă sunt destinate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 nu sunt aplicabile sumelor stabilite pentru anul 2016 și trimestrul I din anul 2017, organul de soluționare reține că, într-adevăr acestea nu mai sunt valabile pentru taxa pe valoarea adăugată după intrarea în vigoare a noului Cod fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015, însă organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achizițiilor efectuate în cursul anului 2016, întrucât nu a fost îndeplinită condiția impusă de art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume aceea a utilizării achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

În concluzie, în ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit cărora a respectat prevederile legale și beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, se reține că acestea nu sunt relevante în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut în prezenta decizie, SC X SA nu a prezentat documente justificative (studii, proiecte, situații de lucrări, devize de lucrări, etc.) din care să rezulte executarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă serviciilor sus menționate nu este deductibilă, deoarece societatea contestatoare nu demonstrează realitatea prestării acestor servicii, faptul că acestea au fost

achiziționate pentru nevoile firmei și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

3. Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază, pentru motostivuitoarele achiziționate în anul 2014, de scutirea de impozit prevăzută la art. 19⁴ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care din argumentele contestatorului și dovezile depuse la dosarul cauzei, nu rezultă o alta situație decât cea stabilită de organele emitente ale actului fiscal contestat.

În fapt, societatea X SA a achiziționat în luna octombrie 2014, în baza Contractelor de leasing nr. X/23.10.2014 și nr. X/23.10.2014, două motostivuitoare, și anume Still Motostivuator cu furci frontale RC 40- 25T și Still Motostivuator cu furci frontale RC 40-35, în valoare totală de X lei. Cele două utilaje au fost puse în funcțiune în luna decembrie 2012, conform procesului verbal de punere în funcțiune din 12.12.2014.

Având în vedere utilizarea efectivă a utilajelor, și anume descărcarea și încărcarea bunurilor în vederea derulării activităților, neavând funcția de mijloc de transport, societatea consideră că acestea trebuie incluse în subgrupa 2.1 Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), clasa 2.1.20 Mașini și utilaje pentru construcții, subclasa 2.1.20.11 Alte mașini, utilaje și instalații neregăsite în cadrul clasei 2.1.20 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Organele de inspecție fiscală au reținut că mijloacele fixe nu se încadrează în subgrupa 2.1, încadrarea corectă fiind în subgrupa 2.3 „Mijloace de transport”, clasa 2.3.6.8 „Alte utilaje, instalații și echipamente de transportat și de ridicat”, subclasa 2.3.6.8.1 „-electro și motostivuitoare” din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Astfel, prin modificarea încadrării motostivuitoarelor din subgrupa 2.1 în subgrupa 2.3, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei (X lei X 16%), urmare a faptului că nu sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de scutirea de impozit a profitului reinvestit prevăzute la art. 19⁴, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „Profitul investit în echipamente tehnologice - mașini, utilaje și instalații de lucru - astfel cum sunt prevăzute în **subgrupa 2.1** din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit”.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 13, art. 17 și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 13 Contribuabili

Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române;

Art. 17 Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la [art. 38](#).

Art. 19 Reguli generale

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

Din textele de lege anterior menționate reiese că persoanele juridice române sunt obligate la plata impozitului pe profit rezultat din aplicarea procentului de 16% asupra profitului impozabil al persoanei juridice.

În speța în cauză, societatea X SA a scăzut din profitul total impozabil suma de X lei, considerând că aceasta reprezintă profit investit în echipamente tehnologice, respective mașini, utilaje și instalații de lucru pentru care, potrivit art. 19⁴, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică scutirea de impozit.

Organul de soluționare a contestației reține că nu ar fi corectă încadrarea celor două motostivuitoare achiziționate de societate în anul 2012 în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, având în vedere următoarele considerente:

-în primul rând, în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe există poziție specială pentru această categorie de utilaje, intitulată chiar “ –electro și motostivuitoare”, și anume subgrupa 2.3 „Mijloace de transport”, clasa 2.3.6.8 „Alte utilaje, instalații și echipamente de transportat și de ridicat”, subclasa 2.3.6.8.1 „-electro și motostivuitoare”. Astfel, nu există niciun motiv pentru încadrarea lor în altă subgrupă decât în cea special destinată motostivuitoarelor;

-în al doilea rând, chiar dacă societatea contestatoare afirmă că utilajele în cauză nu îndeplinesc funcția de mijloc de transport, se reține că totuși rolul motostivuitoarelor nu se rezumă numai la activitățile de încărcare și descărcare, acestea putând fi folosite și pentru transportarea mărfurilor pe

distanțe scurte, cum ar fi de la locul de încărcare/descărcare din/spre locul de depozitare, precum și în interiorul depozitelor, justificându-se astfel încadrarea loc în subgrupa mijloacelor de transport;

-în al treilea rând, studiind contractele de leasing financiar prin care a fost finanțată achiziția motostivuitoarelor, organul de soluționare reține că în cuprinsul acestora, la rubrica A.2 „Identificarea bunului”, acestea au fost, de asemenea, incluse în categoria 2.3.6.8.1 „Alte utilaje, instalații și echipamente de transportat și de ridicat -electro și motostivuitoare”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect echipa de inspecție fiscală a considerat că pentru această investiție societatea nu poate beneficia de scutirea de impozit și a calculat, în mod legal, impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

4. Referitor la diferențele de țevă aferente anului 2014

În fapt, la finele anului 2014 a avut loc inventarierea gestiunii de la lucrarea de canalizare X , rezultând, urmare a comparării cantităților și tipurilor de țevă dată în consum cu decontarea lucrării, adică cu real-executat pe baza de măsurători reale în teren, următoarele diferențe:

- țevă PE de polietilenă, bonată și nepusă în operă, în valoare de X lei;
- țevă PVA de canalizare, bonată și nepusă în operă, în valoare de X lei.

Constatând că gestionarul a emis bonuri de consum neconforme, societatea a procedat la stornarea valorilor de țevă constatate lipsă în real executat prin următoarele note contabile:

601.1= 473.1.1 - X lei

601.1 = 473.1.1 - X lei

461.01 =473.1.1 - X lei.

Astfel, din perspectiva fiscală, s-a realizat anularea deducerii inițiale a cheltuielii reflectate în debitul contului 601.1, în sumă totală de X lei.

Ulterior diminuării cheltuielilor cu suma de X lei, reprezentând minus în gestiune, a înregistrat în debitul contului 461.01 „debitori diverși” suma imputată salariatului și care constituie prejudiciul provocat de acesta, în contrapartidă cu contul 473 ”decontări din operații în curs de clarificare”.

Societatea l-a considerat răspunzător pentru minusul în gestiune pe unul dintre angajații săi, dnul X, și, în consecință, a înștiințat organele abilitate în urmărirea și constatarea savârșirii infracțiunii de furt, întocmindu-se un dosar de urmărire penală în cadrul căruia societatea s-a constituit parte civilă, prin înaintarea adresei nr. X/19.03.2016 către Inspectoratul de Poliție al județului X, Poliția X.

Infracțiunea inițială de furt a fost reîncadrată succesiv în gestiune frauduloasă, iar ulterior în infracțiunea de delapidare, la data inspecției fiscale dosarul de urmărire penală fiind în desfășurare.

Organele de inspecție fiscală au reținut obligația ajustării deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de țevă, stabilind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei. Temeiul legal îl reprezintă prevederile art. 40, alin. (2) din Ordinul nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și prevederile art. 148, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că nu este necesară ajustarea deducerii inițiale a TVA aferentă achiziției de țevă, bazându-se pe prevederile art. 148, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pe cele ale pct. 53, alin. (1), lit. d) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (potrivit cărora deducerea inițială a taxei nu se ajustează în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare), precum și pe prevederile pct. 53, alin. (10), lit. b) și alin. (11) din HG 44/2004.

În drept, se rețin dispozițiile art. 148, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

coroborate cu prevederile pct. 53 , alin. (1), lit. d), alin. (10), lit. b) și alin. (11) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“53.(1) Potrivit prevederilor [art. 148](#) alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform [art. 149](#) din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

d) în cazul bunurilor furate, dacă persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

(10) În sensul [art. 148](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt

demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

(.....)

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul [art. 148](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

Potrivit textelor de lege anterior menționate, în cazul bunurilor furate nu se procedează la ajustarea deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată, cu condiția ca persoana impozabilă să demonstreze furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

În caz contrar, respectiv în situația în care dovezile furnizate de persoana impozabilă sunt considerate de către organele fiscale ca fiind insuficiente pentru a demonstra că bunurile au fost furate, acestea pot obliga persoana respectivă să procedeze la ajustarea taxei, cu respectarea principiului proporționalității.

În speța în cauză, societatea contestatoare a prezentat următoarele documente în susținerea afirmației potrivit căreia nu este necesară ajustarea deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată:

- Procesul-verbal de inventariere nr. X/17.02.2015;
- Acte contabile: registru inventar 2014, note contabile plus în gestiune și note contabile minus în gestiune, extrase din programul de contabilitate;
- Plângerea penală pentru furt din data de 09.03.2015, formulată de dl. X, în calitate de Responsabil Decontare în cadrul firmei X SA;
- Adresa nr. X/18.03.2016 prin care societatea X SA s-a constituit parte civilă în cadrul dosarului penal nr. X/P/2015;
- Încheiere penală nr. X/2017 pronunțată la data de 12.05.2017 de către Judecătoria X.

Conform Adresei nr. X/18.03.2016 prin care societatea a solicitat să se constituie parte civilă în dosarul de urmărire penală întocmit împotriva dnului X, X SA precizează că valoarea prejudiciului este în sumă de X lei, compusă din: suma de X lei reprezentând lipsă în gestiune și suma de X lei, reprezentând înstrăinarea de către gestionar a unor materiale din gestiune, prin completarea unor bonuri de consum care nu au semnătura de primire și nu atestă nici primirea lor în șantier, nici punerea lor în operă.

Referitor la acest prejudiciu, în Încheierea penală nr. X/2017 pronunțată la data de 12.05.2017 de către Judecătoria X se precizează că existența și întinderea prejudiciului provocat de dnul X nu au fost încă dovedite. Astfel, cu toate că acest prejudiciu a fost precizat de către partea civilă, respectiv de societatea X, este posibil ca până la finalizarea urmăririi penale să fie reținută doar o parte din acest prejudiciu sau să nu fie reținut niciun prejudiciu. Cuantumul exact al prejudiciului se va determina de către organele de urmărire penală sau de către instanța de judecată după administrarea unui probator convingător în acest sens.

Societatea contestatară opinează că acțiunile întreprinse de către organele judiciare (prin Inspectoratul de Poliție al Județului X, Poliția Municipiului X), precum și actele doveditoare emise de către acestea (Dosar nr. X/P/2015 al Inspectoratului de Poliție al Județului X, Poliția Municipiului X), alături de solicitarea societății de a se constitui parte civilă în dosarul penal (Adresa nr. X/18.03.2016), constituie argumente și probe în sensul neajustării taxei.

Organul de soluționare a contestației reține, însă, că aceste documente nu reprezintă acte doveditoare emise de organele judiciare care probează furtul bunurilor constatate lipsă în urma inventarierii gestiunii aferente anului 2014 a lucrării de canalizare X și în baza cărora să se poată face aplicațiunea prevederilor art. 148, alin. (2) , lit. a).

Astfel, din documentele respective nu reiese faptul că persoana bănuită de societate că ar fi responsabilă pentru minusul din gestiune în sumă de X lei, a fost declarată vinovată de către organele competente, neexistând nicio decizie definitivă în acest sens emisă de către instanța de judecată.

Mai mult, documentele respective nu sunt de natură să dovedească dacă într-adevăr există un prejudiciu și care este valoarea acestuia.

Potrivit procesului verbal de inventariere întocmit în data de 17.02.2015, s-a constatat o lipsă în gestiune de X lei și un plus în gestiune de X lei, precum și întocmirea unor bonuri de consum în valoare de X lei, iar comisia de inventariere a propus recuperarea prejudiciului în valoare de X lei.

Societatea contestatară, în adresa prin care a solicitat să se constituie parte civilă în dosarul penal, arată că valoarea prejudiciului este compusă din suma de X lei, reprezentând lipsa în gestiune și suma de X lei, reprezentând înstrăinarea de către gestionar a unor materiale din gestiune.

Referitor la lipsa în gestiune, reprezentantul Ministerului Public susține că din inventarul efectuat rezultă atât un minus, cât și un plus în gestiune, care se anulează reciproc, nerezultând existența unui prejudiciu, diferența putând să provină din înscrierea eronată a codurilor unor materiale pe bonurile de consum.

Referitor la presupusul prejudiciu rezultat din înstrăinarea de către gestionar a unor materiale, prin completarea unor bonuri de consum care nu au semnătura de primire și nu atestă primirea lor în șantier, nici punerea lor în operă, nu există nicio dovadă a faptului că acesta ar fi înstrăinat marfa

înscrisă în bonurile respective și ar fi provocat, în acest fel, o pagubă materială pentru societate.

Aceeași concluzie se desprinde și din Încheierea penală nr. X/2017 pronunțată de Judecătoria X în dosarul nr. X/2017, judecătorul de drepturi și libertăți reținând că “este posibil ca la finalizarea urmăririi penale să fie reținută doar o parte din acest prejudiciu sau să nu fie reținut niciun prejudiciu”.

Astfel, în acest moment procesual nu se poate stabili dacă există un prejudiciu, și cu atât mai puțin cuantumul exact al acestuia, luarea măsurilor asigurătorii efectuându-se la valoarea probabilă a prejudiciului care este **estimată de către partea civilă vătămată**.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că până la emiterea unei decizii definitive de către instanța de judecată din care să se poată concluziona, fără niciun dubiu, faptul că există un prejudiciu, cât și cuantumul acestuia, precum și faptul că lipsa în gestiune în cuantum de X lei a fost cauzată de comportamentul inadecvat al angajatului societății, care a săvârșit infracțiunea de furt/gestiune frauduloasă/delapidare, societatea contestatoare nu se poate prevala de prevederile art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de cele ale pct. 53 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care i-ar permite societății să nu procedeze la ajustarea deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor în sumă de X lei, reprezentând minus în gestiune.

În concluzie, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că societatea trebuia să procedeze la ajustarea taxei pe valoarea dedusă inițial, stabilind în sarcina X SA o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei, aferentă bazei impozabile suplimentare de X lei, întrucât documentele prezentate de societate nu pot fi considerate acte doveditoare emise de organele judiciare ale savârșirii de către persoana acuzată a infracțiunii de furt/gestiune frauduloasă/delapidare.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.03.2018, în ceea ce privește **suma de X lei reprezentând impozit pe profit și suma de X lei reprezentând TVA** stabilite suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X sau la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Director General,
X**