

**DECIZIA NR. 242/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L.- în insolvență,**  
**din mun. X, jud. X, înregistrată la**  
**D.G.R.F.P. X sub nr. 3036/15.02.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. Y- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 130/10.02.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 3036/15.02.2021, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX293/2002, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Iuliu Maniu nr. 43, camera 613, jud. X.

Contestația, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. BVR\_REG 1711/27.01.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020**, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020 și are ca obiect impozitul pe profit în sumă de **X1 lei**, TVA în sumă de **X2 lei** și baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de **X3 lei**.

De asemenea, prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva „eventualelor accesorii”. Deoarece petenta nu indică actul administrativ fiscal, iar prin Decizia de impunere F-X/17.12.2020 nu au fost stabilite în sarcina societății accesorii, cu adresa nr. 3036/10.05.2021 s-a solicitat organului cu competențe de administrare să se comunice dacă aferent obligațiilor suplimentare stabilite prin decizia de impunere mai sus menționată au fost emise decizii de accesorii.

Conform precizărilor din adresa A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii nr. 20705/14.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X1172/18.05.2021, pentru persoana impozabilă S.C. X S.R.L. au fost emise **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/22.12.2020 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, comunicate societății în data de 27.01.2021, prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/17.12.2020, accesorii în sumă totală de **X4 lei**, din care:

- X5 lei dobânzi;
- X6 lei penalități de întârziere;
- X7 lei penalități de nedeclarare.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care au fost comunicate sub semnătură Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. F-X/17.12.2020, precum și deciziile de accesorii nr. X/22.12.2020, respectiv data de **18.12.2020 și de 27.01.2021**, potrivit adresei de înaintare anexate în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la D.G.R.F.P. X, respectiv data de **27.01.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Contestația este formulată de d-na X, având funcția de administrator special și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

încercă să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

**I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020, de către A.J.F.P. Y- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestora cu privire la impozitul pe profit în sumă de X1 lei, TVA în sumă de X2 lei, la baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de X3 lei și a eventualelor accesorii.**

#### **A. Aspecte de procedură**

Petenta invocă prescripția dreptului organelor de control de a stabili obligații suplimentare pentru anii 2013 și 2014. Aceasta precizează că la data începerii acțiunii de inspecție fiscală era prescris dreptul de acțiune al organelor fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente operațiunilor economice înregistrate în evidențele contabile în perioada 01.01.2013-31.12.2014, inclusiv.

În prezentarea situației de fapt fiscale, contestatara menționează că în perioada 12.11.2020-17.12.2020, organe de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P X/A.J.F.P. Y/ Activitatea de inspecție fiscală, în baza Delegării de competență nr. 2757/28.10.2020 emisă de D.G.R.F.P. X, au efectuat o acțiune de inspecție fiscală parțială, având ca obiect refacerea inspecției fiscale așa cum s-a dispus prin Decizia nr. 724/26.10.2020, emisă de D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1, prin care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/13.03.2020. Prin Decizia nr. 724/26.10.2020 organele de soluționare au desființat parțial decizia de impunere menționată în ceea ce privește suma totală de X8 lei, din care X9 lei reprezentând impozit pe profit și X10 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, petenta contestă:

- stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit (X11 lei) și taxa pe valoarea adăugată (X12 lei) aferente exercițiului financiar 2013, considerând că pentru această perioadă fiscală orice obligații fiscale ale sale în relație cu bugetul de stat erau prescrise atât în anul 2019- la data efectuării inspecției inițiale, cât și în anul 2020- la data refacerii inspecției fiscale;

- stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit aferent exercițiului financiar 2014 (X13 lei) și privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014-30.11.2014 (X14 lei), considerând că pentru aceste perioade fiscale dreptul la acțiune era prescris la data refacerii inspecției fiscale, în anul 2020;

- stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente exercițiilor financiare 2015-2019, obligații determinate și prin luarea în considerare a stării de fapt fiscale aparținând exercițiilor fiscale 2013-2014, pentru care dreptul la acțiune era prescris la data refacerii inspecției fiscale, în anul 2020;

- neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X15 lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X16 lei, aferente achizițiilor de servicii informatice efectuate în anul 2014, perioadă fiscală pentru care orice obligații fiscale ale sale în relația cu bugetul de stat erau prescrise la data refacerii inspecției fiscale, în anul 2020;

- stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, prin încălcarea procedurii de inspecție fiscală, respectiv a prevederilor art. 129 alin. (1) și alin. (2), art. 276 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.5 din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu încălcarea dispozițiilor D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1, din Decizia nr. 724/26.10.2020.

În acest sens, petenta consideră că nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală privind refacerea inspecției fiscale, respectiv că nu au fost avute în vedere strict perioadele fiscale și considerentele reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației, fapt pentru care organele de control:

- au diminuat cu suma de X3 lei pierderea fiscală în sumă totală de X17 lei determinată prin actele administrative fiscale desființate și au emis în acest scop Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020;
- au stabilit obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară în sumă de X12 lei, aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în anul 2013, creând astfel o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în anul 2013;
- au stabilit obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară în sumă totală de X18 lei (X19x50%) aferente cheltuielilor cu combustibilii efectuate în perioada verificată, creând astfel o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrative fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară aferentă cheltuielilor cu combustibilii în sumă totală de numai X20 lei;
- au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de X21 lei, reprezentând cota de 50% din suma totală de X22 lei, din „taxa auto”, creând astfel o situație mai grea contestatarii în propria cale de atac, întrucât în actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuielă nedeductibilă cu cota de 50% din taxa auto doar suma de X23 lei.

- neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X24 lei, reîncadrate drept cheltuieli cu deductibilitate limitată dar determinate eronat, prin încălcarea modului de calcul reglementat de legiuitor prin prevederile HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 și a HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016-30.06.2019;

- neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X24 lei, reîncadrate drept cheltuieli cu deductibilitate limitată dar determinate eronat, prin încălcarea dispozițiilor D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1, din Decizia nr. 724/26.10.2020;

- emiterea actelor administrative fiscale atacate fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr. 207/2015, respectiv fără a motiva în fapt actul administrativ;

- încălcarea reglementărilor Directivei 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, în sensul că au utilizat informații obținute de la instituții și autorități, fără ca în prealabil persoanele fizice respective (B Roxana Elena, C Juliana Alina, M Gh. Andrei) să fi fost înștiințate că urmează să fie solicitate/transmise și prelucrate date cu caracter personal referitoare la acestea.

În motivarea contestației petenta invocă Sentința civilă nr. 1402/CA a Tribunalului X- Secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal pronunțată în ședința publică din 03 decembrie 2015 în dosarul nr. 2526/62/2015, rămasă definitivă prin Hotărârea nr. 385/06.05.2016 a Curții de Apel X, care a respins recursul formulat de DGRFP/AJFP X.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, reprezentantul societății precizează că a formulat contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X în data de 30.04.2020, care a fost soluționată prin desființarea parțială a actelor contestate în data de 27.10.2020, respectiv după 180 de zile, iar refacerea inspecției fiscale s-a finalizat în 17.12.2020, și consideră că astfel a fost depășit cu 400% termenul (de 105 zile) reglementat de legiuitor la art. 279 alin. (4) și art. 276 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fără ca această depășire să fie motivată prin intervenția vreuneia din excepțiile distinct enumerate prin Codul de procedura fiscală. Acesta afirmă că termenele de soluționare a contestației contribuabilului și de refacere a inspecției fiscale NU întrerup și nici NU suspendă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, întrucât soluționarea contestației contribuabilului și refacerea inspecției fiscale NU au fost prevăzute de legiuitor prin prevederile art. 92 ca și cauze de întrerupere sau suspendare, astfel că voința legiuitorului a fost ca soluționarea contestației și refacerea inspecției fiscale să fie efectuate de către organele fiscale în cadrul termenului de prescripție.

În concluzie, petenta consideră că obligațiile fiscale determinate suplimentar de plată prin actele administrativ-fiscale atacate prin prezenta contestație, au fost stabilite fără a fi respectată procedura administrativă de inspecție fiscală cu privire la exercitarea dreptului de acțiune și că pentru TVA înregistrată la 30.11.2014, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2015 și s-a împlinit la data de 25 aprilie 2020, întrucât acest termen a fost întrerupt în perioada 11.11.2019-03.03.2020, în care s-a efectuat acțiunea de inspecție fiscală, iar pentru impozitul pe profit, în conformitate cu Decizia nr. 21/2020 ÎCCJ- Completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, având în vedere data de 12.11.2020 la care organele fiscale au început acțiunea de inspecție fiscală parțială pentru refacerea inspecției fiscale, dreptul de acțiune al organelor de inspecție fiscală privind orice obligații fiscale de natura impozitului pe profit înregistrat în evidențele contabile până la 31.12.2014 și a TVA înregistrată în evidențele contabile până la 30.11.2014, inclusiv, s-a prescris.

Contestatară susține că refacerea unei inspecții fiscale de către organele de inspecție fiscală, chiar în urma desființării unor acte administrativ-fiscale, nu poate fi efectuată în afara perioadei de prescripție a dreptului de acțiune.

Reprezentantul societății declară că prin noul act administrativ fiscal nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat, în condițiile în care:

**a.** prin actul administrativ fiscal desființat, organele de inspecție fiscală NU au diminuat pierderea fiscală de X17 lei, ci au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X25 lei luând în considerare inclusiv pierderea fiscală de recuperat de X17 lei, declarată de societate pentru anul 2017, aspect întărit de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. 4355/09.09.2020.

Petenta consideră că aceasta presupune că suma cu care a fost diminuată pierderea fiscală prin actele desființate este ZERO, sumă asupra căreia noile organe de inspecție fiscală nu mai pot interveni în sensul diminuării acesteia în procedura de refacere a inspecției fiscale, chiar dacă din noile calcule efectuate ar rezulta aceasta.

**b.** prin actul administrativ fiscal desființat, organele de inspecție fiscală au dispus *"majorarea bazei de impozitare aferente impozitului pe profit cu suma de X26 lei reprezentând venituri stornate de societate, având ca efect diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2017 cu suma de X17 lei,"* aspect contestat de societate și pentru care actele respective au fost desființate prin Decizia nr. 724/26.10.2020. Având în vedere că prin refacerea inspecției fiscale pentru acest obiectiv, conform considerentelor care au condus la desființare, înscrise în Decizia menționată, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/ A.J.F.P. Y au anulat în totalitate constatările privind majorarea bazei de impozitare aferente impozitului pe profit cu suma de X26 lei reprezentând venituri stornate de societate, nu se mai impune diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2017 cu suma de X17 lei, sau cu orice altă sumă, aferentă- exclusiv sumei de X26 lei reprezentând venituri stornate de societate.

**c.** suma de X3 lei (cu care organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/ A.J.F.P. Y au procedat la diminuarea pierderii fiscale declarate de petentă pentru anul 2017, emițând în

acest scop Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, nu a rezultat din refacerea inspecției fiscale privind veniturile stornate de societate în sumă de X26 lei, ci din *refacerea inspecției fiscale privind impozitul pe profit suplimentar în sumă de X25 lei*- stabilit de organele de inspecție fiscală prin luarea în calcul a întregii sume de X17 lei reprezentând pierderea fiscală declarată, fără a interveni asupra acesteia în sensul diminuării. Ori, suma de X9 lei care a constituit obiectul refacerii inspecției fiscale, este parte componentă a impozitului pe profit suplimentar în sumă de X25 lei desființat prin Decizia nr. 724/26.10.2020 emisă de D.G.R.F.P. X - Serviciul Soluționare Contestații.

## **B. Aspecte privind fondul**

### **Referitor la cheltuielile în sumă de X24 lei**

1) Societatea afirmă că valoarea cheltuielilor reîncadrate drept cheltuieli cu deductibilitate limitată, în sumă de X24 lei, a fost determinată eronat, fără respectarea modului de calcul reglementat de legiuitor prin prevederile HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 și a HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016-30.06.2019, care dispun că *„Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”*

În drept, petenta invocă prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 276 alin. (3), conform căreia *„Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”*

2) În motivarea contestației pentru acest capăt de cerere societatea susține că nu a fost respectată procedura de refacere a inspecției fiscale, reglementată de legiuitor prin prevederile alin. (2) art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căreia *„(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”*, respectiv că nici în noul act administrativ fiscal, Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020, organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale privind modul de calcul al cheltuielilor deductibile limitat.

### **Referitor la cheltuielile în sumă de X15 lei și la TVA în sumă de X27 lei**

S.C. X S.R.L. contestă neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X15 lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X27 lei, aferentă achizițiilor de servicii informatice efectuate de la WT S.R.L., înregistrate în evidența contabilă în contul 628 *„Alte servicii executate de terți”*, deoarece, afirmă aceasta, organele de control nu au invocat ca motiv de fapt stări de fapt fiscale reale ci aprecieri sau *„suspiciuni cu privire la aportul adus la dezvoltarea de produse informatice”*, *„suspiciuni”* motivate prin faptul că persoanele încadrate de societatea WT S.R.L. *„sunt licențiate în economie”* și *„nu au fost încadrate în poziții care să necesite cunoștințe IT altele decât cele de operare a programelor informatice suport (conform fișei postului)”*.

Petenta consideră că faptul că în contractul individual de muncă și/sau în fișa postului nu au fost indicate toate atribuțiile salariaților, pe linia participării acestora la realizarea produselor informatice, lipsa unor precizări distincte în documentele referitoare la activitățile de IT efectuate sunt aspecte care privesc executarea contractului individual de muncă, cu relevanță în raporturile juridice de dreptul muncii, și invocă în drept dispozițiile art. 14 din Legea nr. 207/2015 conform căreia *„organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale”*.

În susținere, se face trimitere la jurisprudența în Decizia nr. 767/08.05.2019, prin care Curtea de Apel Iași- Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus *„în caz de simple*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

*suspiciuni, îndoiala asupra situației de fapt trebuie să profite contribuabilului (in dubio pro reo sau in dubio contra fiscum), iar dacă nu se face dovada celor invocate, acest lucru echivalează cu inexistența faptelor invocate (idem est non esse et non probari)” și în Decizia nr. 1829/2012 a ÎCCJ.*

De asemenea, petenta invocă în drept dispozițiile art. 73, coroborat cu art. 55 și art. 13 Codul de procedură fiscală și ale art. 6, art.14, art. 15 din același act normativ și jurisprudența DGSC, (Decizia 177/2011) și a ÎCCJ (Decizia nr. 575/2014 pronunțată în dosarul nr. 1024/33/2011).

În ceea ce privește trimiterea făcută de către organele de control la dispozițiile art. 11 alin (1) Legea nr. 571/2003, pe de o parte petenta învederează că a fost invocat doar primul paragraf al textului de lege și nu a fost motivată în fapt decizia de impunere, iar pe de altă parte că aceste dispoziții au fost fără drept invocate pentru a se justifica, în anii 2019-2020, dreptul de a *„reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”*, în condițiile în care acest act normativ a fost abrogat de la data de 01.01.2016.

În motivarea contestației, petenta mai face trimitere la jurisprudența CJUE în cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL împotriva DGRFP CN și a AJFP Bistrița-Năsăud și în cauza C-277/14 PPUH Stehcemp.

Reprezentantul societății precizează că nu este de acord cu *„aprecierea organelor de inspecție”*, formulată pe baza unor *„suspiciuni cu privire la aportul adus la dezvoltarea de produse informatice”* de către salariații WT S.R.L. invocați de organele de inspecție fiscală (B Roxana Elena, C Juliana Alina, M Gh. Andrei), întrucât *„aprecierea organelor de inspecție”* și *„suspiciunile”* acestora au fost formulate prin analiza unor stări de fapt, documente și informații aparținând unei perioade care, consideră acesta, sunt în afara termenului de prescripție a dreptului de acțiune al organelor fiscale, respectiv organele de inspecție fiscală au folosit informații din consultarea bazei de date REVISAL/ITM, pentru perioada 2007-2014.

Față de consultarea bazei de date REVISAL/ITM pentru informații privind salariații B Roxana Elena, C Juliana Alina și M Gh. Andrei, contestatorul afirmă că aceasta a fost efectuată prin încălcarea reglementărilor Directivei 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, în sensul că organele de inspecție fiscală au utilizat informații obținute de la instituții și autorități, fără ca în prealabil persoanele fizice respective să fi fost înștiințate că urmează să fie transmise și prelucrate date cu caracter personal referitoare la acestea și invocă decizia CJUE în cauza C-201/14 Bara și alții, conform căreia *„articolele 10, 11 și 13 din Directiva 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date trebuie interpretate în sensul că se opun unor măsuri naționale, care permit unei autorități a administrației publice a unui stat membru să transmită date personale unei alte autorități a administrației publice și prelucrarea lor ulterioară, fără ca persoanele vizate să fi fost informate despre această transmitere sau despre această prelucrare.”*

Referitor la neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de X15 lei și pentru TVA în sumă de X27 lei, petenta susține că are la bază motive de fapt construite nelegal, prin analiza unor înscrisuri, documente- facturi, contracte comerciale, documente justificative, etc.- întocmite în perioade de timp pentru care dreptul de acțiune al organelor fiscale s-a prescris, fiind aferente unor tranzacții economice realizate conform *„contractului de achiziție publică nr. 211387 din 28.06.2013 [...] urmare unei licitații publice organizată de Primăria CN, prin care a fost desemnată câștigătoare asociația RS S.R.L.- X S.R.L.”*, pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat, suplimentar, documentația de participare la licitație.

Petenta consideră că verificarea și analiza Contractului nr. 211387 din 28.06.2013 încheiat între asocieria RS S.R.L.- X S.R.L. și Primăria Municipiului CN, referitor la care în raportul de inspecție fiscală este menționat că *„a fost semnat la finalizarea unui proces de*

*licitație publică*” se situa în afara sferei de competență și atribuțiilor organelor de inspecție fiscală.

Se mai precizează în contestație că legislația fiscală în vigoare în perioada verificată nu a condiționat deductibilitatea (integral sau doar limitată) a cheltuielilor efectuate „din punct de vedere al necesității în scopul desfășurării activității economice”, ci „**în scopul realizării de venituri impozabile**”.

**Referitor la cheltuielile în sumă de X28 lei și la TVA în sumă de X29 lei**, cu serviciile achiziționate de la furnizorul RS SRL, societatea precizează că sunt compuse din servicii care au generat pentru X SRL venituri substanțiale.

Față de poziția adoptată de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJ.F.P. Y referitor la documentele puse la dispoziție pe timpul inspecției fiscale, precum și la cele atașate precedentei contestații, în urma căreia au fost desființate actele administrative fiscale, petenta invocă prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și în exercitarea dreptului procedural conferit prin aceste prevederi legale, anexează la contestație, documentele justificative- facturi, contracte, comenzi, situații de lucrări, procese verbale de recepție- precizând că acestea erau deținute și pe timpul inspecției fiscale, dar nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

Societatea contestă neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achiziția de bunuri și/sau servicii care, susține ea, sunt destinate activității economice desfășurate, deoarece legislația financiar-contabilă și fiscală în vigoare în perioada verificată nu instituie condiții de deductibilitate/nedeductibilitate fiscală a cheltuielilor efectuate de un contribuabil sau a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în funcție de forma și conținutul documentelor prezentate (contracte, comenzi, anexe la comenzi, situații de lucrări, rapoarte de lucru), ci exclusiv de îndeplinirea/neîndeplinirea unor condiții reglementate fără echivoc și explicit expuse de legiuitor prin acte normative, respectiv:

- aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2015, prin titlul II Impozitul pe profit, art. 21 *Cheltuieli* și titlul VI Taxa pe valoarea adăugată, art. 145 *Sfera de aplicare a dreptului de deducere* din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- aferent perioadei 01.01.2016-30.06.2019, prin titlul II Impozitul pe profit, art. 25 *Cheltuieli* și prin titlul VII Taxa pe valoarea adăugată, art. 297 *Sfera de aplicare a dreptului de deducere* din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea nu este de acord cu susținerea organelor de control că „*societatea nu a justificat cu documente necesitatea și realitatea*” și cu încadrarea constatărilor acestora la prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003, și învederează că legiuitorul nu a mai preluat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) și ale art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și nici vreo referire oricât de aluzivă la acestea în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, considerând că aceasta este o dovadă a faptului că aceste prevederi au fost considerate abuzive, neconforme cadrului fiscal actual.

În susținerea contestației, societatea invocă principiul puterii lucrului judecat ce impune consecvența în judecată- ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre- expus în Decizia ÎCCJ nr. 1777/2015, pronunțată în ședința publică din 25 iunie 2015, conform căreia „*pentru invocarea prezumției de lucru judecat nu este necesară identitatea de părți*”.

Astfel, în ce privește cheltuielile respinse la deducere de către organele fiscale în sumă de X30 lei și la TVA în sumă de X31 lei, aferente achizițiilor de servicii de la WT SRL și de la RS SRL, reprezentantul societății afirmă că echipa de control nu a demonstrat, dincolo de orice îndoială, că serviciile nu s-ar fi prestat în realitate.

Recapitulând, petenta contestă neacordarea de către organele fiscale a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X30 lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X31 lei, deoarece consideră că:

a) orice condiționare a deductibilității cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată de neîndeplinirea obligațiilor contabile și/sau declarative de către o persoană impozabilă este nelegală;

b) refuzul dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a TVA-ului constituie o excepție de la principiul fundamental al sistemului comun al TVA-ului, a cărei legalitate nu este admisă decât în împrejurări excepționale;

c) principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise;

d) problema dacă furnizorul/prestatorul bunurilor/serviciilor în discuție a avut personal propriu pentru prestarea serviciilor sau le-a subcontractat nu influențează dreptul său de a deduce cheltuielile efectuate și TVA achitată în amonte;

e) organele fiscale nu-i pot impune să verifice dacă prestatorul serviciilor pentru care solicită exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată era în măsură să le presteze sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință;

f) legislația europeană nu permite statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA de respectarea unor condiții care nu sunt prevăzute în mod expres de dispozițiile Directivei 2001/112;

g) articolul 273 din această directivă nu poate fi considerat ca bază de plecare pentru a impune obligații suplimentare față de cele stabilite de directiva menționată;

h) starea sa de fapt fiscală demonstrează exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legislației fiscale în vigoare, și anume:

- condițiile de fond și de formă pentru deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada fiscală verificată, au fost îndeplinite, actele administrativ-fiscale emise de organele de inspecție fiscală neavând la bază probe legale sau constatări proprii privind neîndeplinirea acestor condiții;

- îndeplinirea condițiilor de fond pentru deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată a fost reținută de către organul de soluționare a contestației din documentele prezentate pe timpul acțiunii de inspecție fiscală;

- neîndeplinirea unor condiții de formă pentru deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată sau/și a unor reglementări contabile, nu este instituită de legislația fiscală în vigoare și de jurisprudență ca motiv de fapt pentru nerecunoașterea dreptului de deducere.

Drept urmare, societatea precizează că se îndreaptă împotriva celor două acte administrative emise de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/ A.J.F.P. Y, deoarece consideră că acestea nu întrunesc condițiile de legalitate obligatorii ale unui act administrativ fiscal, prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora indicarea unor motive de fapt reale și temeiuri de drept aplicabile speței, în baza cărora organele fiscale au stabilit obligații fiscale suplimentare, reprezintă condiții de validitate ale actului administrativ.

Aceasta afirmă că actele administrativ-fiscale contestate nu sunt motivate, respectiv că o motivare eronată a unui act administrativ fiscal echivalează cu lipsa motivării acestuia, astfel încât nu răspunde rigorilor formale instituite de art. 46 și art. 73 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală, întrucât aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală sunt sumare și insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală.

***II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Y- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X32 lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA.***



**Totodată, în urma inspecției fiscale a fost emisă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă de X3 lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală declarată de societate pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017.**

Conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.12.2020, inspecția fiscală parțială privind TVA pentru perioada 01.01.2014-30.06.2019 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017, s-a desfășurat în baza prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în scopul îndeplinirii dispozițiilor D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. 724/26.10.2020 a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-Z/13.03.2020 pentru suma de X9 lei reprezentând impozit pe profit și pentru TVA în sumă de X10 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Activități de realizare a softului la comandă (software orientat client)*” - CAEN 6201.

Inspecția a fost dispusă prin Delegarea de competență nr. 2757 din 28.10.2020 emisă de D.G.R.F.P. X.

Organele de control menționează că prin Încheierea pronunțată în data de 27.10.2020 în Dosarul nr. 3258/62/2020, Tribunalul X a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței la societatea X S.R.L., fiind desemnat provizoriu ca administrator judiciar CITR - Filiala X SPRL.

Cu prilejul inspecției efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe, cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate în perioada verificată:

**1. Referitor la limitarea cu 50% a cheltuielilor și a TVA dedusă pentru autoturismele pentru care nu a fost justificată utilizarea exclusiv în scopul obținerii de venituri impozabile**

Cu ocazia controlului s-a constatat că societatea a deținut mai multe autoturisme (Seat Ibiza Reference, Audi A7, Audi A4, Mitsubishi, Seat Leon Copa Plus, Seat Exeo, Seat Leon Style, Audi A7 Quattro, Mini Cooper, Seat Ibitza, Seat Atlea) pentru care nu a prezentat documente care să justifice utilizarea exclusivă a acestora în folosul activității economice.

Aferent acestor autoturisme, societatea X S.R.L. a înregistrat în perioada verificată cheltuieli în valoare totală de X33 lei, după cum urmează:

- cheltuieli cu asigurările în valoare de X34 lei,
- taxa auto în valoare de X22 lei,
- cheltuieli cu reparațiile în valoare de X35 lei,
- cheltuieli cu piesele de schimb în valoare de X36 lei,
- cheltuieli cu combustibilul în valoare de X37 lei.

Organele de control au verificat dacă au fost respectate prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare/art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016, coroborate cu normele date în aplicare, conform cărora nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cei puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Legiutorul a prevăzut că în cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

Înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc. și că aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare a controlului, deoarece au constatat că X S.R.L. a dedus integral cheltuielile înregistrate aferent autoturismelor care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de legea fiscală, pentru care nu a putut prezentat documente care să justifice utilizarea integrală în scopul desfășurării activității sale economice, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal al societății pentru perioada 2013-2017, prin majorarea acestuia cu suma totală de **X24 lei**, reprezentând 50% din totalul cheltuielilor. La stabilirea bazei impozabile suplimentare în sumă de X24 lei, organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că societatea însăși a considerat nedeductibile cheltuieli cu combustibilul în sumă de X38 lei [(X33-X38)x50%].

De asemenea, echipa de control a constatat că SC X SRL a dedus integral TVA aferentă cheltuielilor cu mijloacele de transport deținute și a celor utilizate în cadrul contractelor de leasing aflate în derulare, respectiv cheltuieli cu carburanții, reparațiile auto, prime de asigurare, pentru care nu a putut prezentat documente care să justifice utilizarea integrală în scopul desfășurării activității sale economice și fără respectarea limitării dreptului de deducere conform prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 298 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016.

Drept urmare, TVA în sumă totală de **X39 lei** (X40 lei total TVA dedusă aferent exploatării mijloacelor de transportx 50%), reprezentând contravaloarea TVA dedusă în mod eronat de societatea aferent autoturismelor care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege și pentru care nu a făcut dovada utilizării integrale în scopul activității economice, a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L.

## **2) Referitor la cheltuielile cu serviciile facturate de societățile WT S.R.L. și RS S.R.L.**

**A.** Cu ocazia controlului s-a constatat că societatea a înregistrat și dedus cheltuieli în valoare totală de X15 lei, evidențiate în contul 628- „*Alte servicii executate de terți*”, în baza următoarelor facturi fiscale emise de partenerul WT S.R.L., CUIX:

- nr. 649/03.03.2014, în valoare de X41 lei, reprezentând contravaloare „*Servicii informatice conform comanda nr. 60.1 din 01.11.2013 la contract nr. 90/01.02.2009*”, din care a înregistrat parțial suma de X42 lei,
- nr. 650/05.03.2014, în valoare de X43 lei, reprezentând contravaloare „*Servicii informatice conform comanda nr. 60.2 din 15.11.2013 la contract nr. 90/01.02.2009*”.

Pentru justificarea acestor deduceri, societatea a prezentat următoarele documente:

- contractul de prestări servicii nr. 90/01.02.2009 încheiat cu partenerul WT S.R.L.;
- comanda nr. 60.1/01.11.2013 și anexa cu același număr, precum și comanda nr. 60.2/15.11.2013 și anexa cu același număr, efectuate în baza contractului menționat;
- documente tip situație de lucrări și proces verbal de recepție aferente fiecăreia dintre cele două comenzi.

Din analiza bazelor de date ANAF, echipa de control a constatat că, potrivit REVISAL, S.C. WT S.R.L. nu dispunea de forța de muncă calificată necesară efectuării serviciilor facturate către X S.R.L., înscrise în facturile menționate mai sus.

În susținerea capacității de realizare a serviciilor, societatea verificată a prezentat explicațiile transmise de partenerul WT S.R.L., potrivit cărora acesta ar fi realizat produsele informatice, astfel:

#### **A.1. În regie proprie, cu următorii angajați:**

- Iulia Ramona Yan- economist, angajată a WT S.R.L. în funcția de Consultant în management,
- Cătălin C- economist, angajat al WT S.R.L. în funcțiile de Director vânzări și Agent vânzări.

Din consultarea fișei postului pentru cei doi angajați, echipa de control a reținut că pentru postul de Consultant în management în care a fost angajată doamna Iulia Ramona Yan, sunt necesare cunoștințe generale IT, de Operare PC- MS Office, iar pentru funcția Agent vânzări în care a fost încadrat domnul Cătălin C, sunt necesare cunoștințe generale IT, de cunoaștere a pachetului MS Office, navigare internet, operare Microsoft Outlook, cunoașterea pieței de produse și servicii aferente domeniului IT.

Mai mult, ambele persoane sunt licențiate în economie, prezentate fiind copii ale documentelor de studii specifice acestui domeniu.

Organele de control au concluzionat că din informațiile furnizate privind specializarea celor două persoane și funcțiile deținute în cadrul societății WT S.R.L., se ridică suspiciuni cu privire la aportul adus de aceștia la dezvoltarea de produse informatice, chiar și participarea lor la o activitate de acest tip.

#### **A.2. Prin externalizarea serviciilor către:**

- B Roxana Elena P.F.A. Din informațiile furnizate de baza de date REVISAL s-a constatat că doamna B Roxana Elena, titulara PFA-ului, a deținut calitatea de angajată a X S.R.L. în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.03.2007- 20.10.2014 (pe perioadă nedeterminată cu timp parțial- Programator (2007-2014), respectiv perioada nedeterminată cu normă întreagă- Agent vânzări (2010-2014));

- M Gh. Andrei P.F.A. Din informațiile furnizate de baza de date REVISAL s-a constatat că domnul M Gh. Andrei, titularul PFA-ului, a deținut calitatea de angajat al X S.R.L. în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.02.2010- 20.10.2014 (pe perioadă nedeterminată cu normă întreagă în funcția de Director departament informatic);

- C Iuliana Alina P.F.A. Din informațiile furnizate de baza de date REVISAL s-a constatat că doamna C Iuliana Alina, titulara PFA-ului, a fost angajată a X S.R.L. în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.12.2010- 20.10.2014 (pe perioadă nedeterminată cu normă întreagă, în funcția de Programator).

Conform documentelor prezentate la control, valoarea totală contractată de WT S.R.L. către cele trei persoane fizice autorizate, este de X44 lei (fără TVA), valori mult inferioare celor refacturate către X SRL.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție au apreciat că serviciile IT facturate de WT S.R.L. au fost, în fapt, efectuate de angajați ai societății X S.R.L., pentru obligații contractuale asumate de către angajatorul acestora în raport cu clienții săi.

În ceea ce privește forma și conținutul celorlalte documente prezentate (contracte, comenzi, anexe la comenzi, situații de lucrări, rapoarte de lucru), inspectorii fiscali remarcă lipsa specificațiilor/documentațiilor tehnice aferente produselor informatice comandate și subsecvent recepționate, descrierea generală a acestora fiind reluată în toate documentele întocmite pe lanțul contractual. Se mai constată că deși conform acestor documente serviciile sunt evaluate în ore-muncă în baza unui tarif orar, diferența dintre numărul total de ore muncă înscrise în situațiile de lucrări ca fiind prestate de persoanele fizice autorizate (1.091 ore) și cel înscris în situațiile de lucrări de către WT S.R.L. (2.006 ore) ar reprezenta rezultatul muncii celor doi angajați ai societății WT S.R.L., persoane care, așa cum s-a precizat anterior, nu au fost încadrate în poziții care să necesite cunoștințe IT, altele decât cele de operare a programelor informatice suport (conform fișei postului).

Însumând informațiile de mai sus privind documentele prezentate de societate în vederea justificării serviciilor informatice înregistrate în baza facturilor emise de WT S.R.L., echipa de control a concluzionat că aceste produse au fost efectiv realizate de societatea verificată cu angajații proprii, fapt pentru care cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de WT S.R.L. nu sunt justificate din punct de vedere al necesității, rezultatul fiscal al societății X S.R.L la finele trim. I 2014 fiind diminuat nejustificat cu suma de X15 lei.

**B.** Societatea X S.R.L. a dedus din punct de vedere fiscal cheltuieli în valoare totală de X28 lei, evidențiate în contul 628- „*Alte servicii executate de terți*”, în baza următoarelor facturi fiscale emise de partenerul RS S.R.L., CUIX:

- nr. 1178/23.12.2015, în valoare de X45 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 383/1.03.08.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*servicii de dezvoltare suplimentară la infrastructura de comunicații componente TVM (printer, coin hopper)*”;
- nr. 1179/23.12.2015, în valoare de X46 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 385/1.03.08.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*dezvoltare mecanism de autorecover BNR*”;
- nr. 1180/23.12.2015, în valoare de X47 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 388/1.24.08.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*dezvoltarea sistemului de monitorizare echipamente de ticketing*”;
- nr. 1181/23.12.2015, în valoare de X48 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 348/27.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*extinderea aplicației TVM pentru a include schemele de gratuități*”;
- nr. 1182/23.12.2015, în valoare de X49 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 349/27.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*extinderea și costumizarea aplicației de vânzare cu algoritm privind taxa specială*”;
- nr. 1183/23.12.2015, în valoare de X50 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 350/27.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*extinderea aplicației de vânzare pentru a include schemele de gratuități*”;
- nr. 1184/23.12.2015, în valoare de X51 lei, cu mențiunea „*c/val servicii conform contract nr. 351/27.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*realizarea serviciului de sincronizare stații pentru bikesharing*”;
- nr. 1185/23.12.2015, în valoare de X52 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 352/27.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*testarea implicațiilor de extindere tronson comun asupra produsului integrat de ticketing*”;
- nr. 1186/23.12.2015, în valoare de X53 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 353/30.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*analiza produsului TVM în raport cu standardele de securitate SR-EN 60950, SR-EN 50022*”;
- nr. 1188/23.12.2015, în valoare de X54 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 355/30.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*aplicația autodeploy echipamente îmbarcate*”;
- nr. 1189/23.12.2015, în valoare de X55 lei, reprezentând „*c/val servicii conform contract nr. 356/30.03.2015*”, al cărui obiect este reprezentat de „*monitorizare și evaluare performanță validate și evaluare performanță*”.

Echipa de control precizează că o parte a acestor contracte au fost prezentate doar în faza de contestare a Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020, emisă anterior de A.J.F.P. X, cât și cu ocazia prezentei acțiuni de inspecție fiscală (contractele nr. 383/1, 388/1, 351 și 353).

Din analiza celor precizate în Nota explicativă înregistrată la societate sub nr. 10847 din 03.12.2020, dată de doamna C Nicoleta în calitate de împuternicit și administrator special, și a documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**B.1.** Petenta susține că serviciile achiziționate de la societatea RS S.R.L. înregistrate în baza facturilor nr. 1184/23.12.2015 și nr. 1185/23.12.2015, în valoare totală de X56 lei, au fost valorificate prin Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat de X S.R.L. cu T S.A. Arad, proiect

complementar sistemului de bike sharing existent în Municipiul T, fiind emise facturile nr. 1136/05.10.2015 și nr. 1139/21.10.2015.

În ceea ce privește aspectele susținute, au fost prezentate următoarele documente: Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat între X S.R.L., în calitate de furnizor, și T S.A. Arad, în calitate de beneficiar, Anexa 1 la Contract, facturile emise și Procesele verbale de recepție, instalare și configurare bunurilor furnizate.

Echipa de control a analizat documentele prezentate de societate și a consemnat următoarele:

- Contractul prezentat este un contract de furnizare bunuri care presupune și servicii aferente instalării și punerii în funcțiune a acestora, bunurile și serviciile fiind înscrise în Anexa 1 la contract;

- în baza contractului de mai sus, au fost emise facturile nr. 1136/05.10.2015 și nr. 1139/21.10.2015, reprezentând: 4 stații biciclete cu 20 porți și 5 stații biciclete cu 40 porți, serviciile de instalare și configurare aferente acestora (15.500 lei/stație 20 porți, respectiv 19.805 lei/stație 40 porți);

- conform proceselor verbale de recepție, instalare și configurare din 05.10.2015, din 20.10.2015 și din 22.10.2015 prezentate, aceste stații nu au fost puse în funcțiune la data întocmirii documentului în cauză.

Organele de inspecției fiscale au constatat că serviciile în valoare totală de X56 lei, înregistrate de X S.R.L. pe cheltuieli în baza facturilor nr. 1184/23.12.2015 și nr. 1185/23.12.2015 emise de RS S.R.L., nu sunt aferente veniturilor realizate în baza contractului nr. 375/16.07.2015 al cărui obiect îl constituie furnizarea de stații de biciclete, instalarea și configurarea acestora.

În timpul controlului, societatea a mai prezentat și Contractul de achiziție publică nr. 161/09.06.2015 încheiat cu Municipiul T, având ca obiect furnizarea, montarea și punerea în funcțiune a dotărilor necesare funcționării stațiilor de vaporetto și închirieri biciclete în cadrul proiectului „Reabilitarea infrastructurii urbane a malurilor Canalului Bega”. De asemenea, au fost prezentate și documentele întocmite pe parcursul derulării contractului (proponere financiară, procese verbale de recepție), din conținutul cărora se constată că nici realizarea acestui contract nu a presupus utilizarea serviciilor facturate de RS S.R.L. către societatea verificată. Potrivit acestor documente, se constată că au fost furnizate soluții software de bază pentru sistemul de management al închirierii de biciclete și eliberare bilete, oferite direct de X S.R.L. (în calitate de producător), astfel:

- Software localizare/checkin/checkout la valoarea de X57 lei,
- Software facturare/client management la valoarea de X58 lei și
- Portal bikesharing (Înregistrare/my account) la valoarea de X59 lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, inspectorii fiscali au concluzionat că serviciile achiziționate de X S.R.L. de la RS S.R.L. prin facturile nr. 1184/23.12.2015 și nr. 1185/23.12.2015, în valoare totală de X56 lei, nu au făcut parte din valoarea contractată de X S.R.L. prin contractul nr. 375/02.12.2014 încheiat de societatea verificată cu T S.A. Arad, și nici nu au fost necesare activității desfășurate de societatea verificată.

**B.2.** În ceea ce privește cheltuielile în valoare totală de **X60** lei, înregistrate aferent serviciilor achiziționate de la S.C. RS S.R.L. în baza facturilor nr. 1178/23.12.2015, nr. 1179/23.12.2015, nr. 1180/23.12.2015, nr. 1181/23.12.2015, nr. 1182/23.12.2015, nr. 1183/23.12.2015, nr. 1186/23.12.2015, nr. 1188/23.12.2015 și nr. 1189/23.12.2015, societatea verificată susține că acestea au fost necesare în vederea realizării veniturilor pentru care a fost încheiat Contractul de achiziție publică nr. 211387/28.06.2013 între asocierea RS S.R.L.- X S.R.L și Municipiul CN.

Întrucât nu au fost prezentate documente care să confirme susținerea de mai sus a societății, organele de control au solicitat prin poșta electronică, în data de 04.12.2020, „facturile de valorificare către beneficiarul final (CN) a aplicațiilor informatice achiziționate de la RS în data de 23. 12.2015”, dar până la finalizarea acțiunii de inspecție nu au fost prezentate

nici acestea și niciun alt document din care să rezulte valorificarea mai departe a acestor servicii.

Organele de control precizează că atât în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020 emisă de A.J.F.P. X, cât și cu ocazia prezentului control, X S.R.L. a prezentat documente prin care se acreditează ideea că aceste servicii, facturate de societatea RS S.R.L. societății verificate, ar fi fost executate ca urmare a subcontractării succesive către societățile WT S.R.L. și CSD S.R.L., respectiv, mai departe, către persoane fizice autorizate care (potrivit REVISAL) dețineau calitatea de angajați ai ultimei societăți în perioada de referință.

Dar, la o analiză a serviciilor asumate prin contractul nr. 211387/28.06.2013, s-a constatat că singurele poziții care prevăd programe IT dezvoltate independent și conexe din cadrul soluției tehnice aferente proiectului Lucrări pentru modernizarea și extinderea sistemului de transport în comun în zona metropolitană CN- etapa I, obiect al contractului în cauză, au valoarea totală de X61 lei (X62 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 1+ X63 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 2), acestea fiind recepționate în totalitatea lor la data de 04.03.2015, după cum reiese din Procesele verbale de recepție calitativă semnate de dirigintele de șantier nr. 720/04.03.2015, nr. 721/04.03.2015, nr. 722/04.03.2015 și nr. 723/04.03.2015.

Din analiza propunerii financiare pe baza căreia a fost atribuit asocierii RS S.R.L. - X S.R.L. Contractul de achiziție publică nr. 211387/28.06.2013, se constată că aceasta are un grad ridicat de detaliere prin separarea bunurilor, lucrărilor și serviciilor incluse în proiect, fiecare articol/reper fiind descris în fișe tehnice, fapt care contrazice susținerile societății din Nota explicativă potrivit căreia serviciile analizate nu se regăsesc distinct în documentele întocmite pe parcursul realizării contractului și nici în cele de participare la licitație.

Organele de control au concluzionat că din documentele prezentate de societate nu rezultă că serviciile facturate de RS S.R.L. au fost incluse în veniturile realizate de X S.R.L. în baza Contractului nr. 211387/28.06.2013 încheiat între Municipiul CN și asocieria RS S.R.L. - X S.R.L., asociere constituită în vederea participării la licitația deschisă.

În ceea ce privește forma și conținutul documentelor prezentate în vederea justificării achizițiilor de servicii efectuate de la WT S.R.L. și RS S.R.L., inspectorii fiscali au reținut următoarele aspecte:

- serviciile informatice specificate în contracte sau solicitate prin comenzi, sunt definite general, neavând descriși parametri tehnici și de performanță, fără o prezentare a caracteristicilor specifice solicitate, respectiv fără a fi definită zona de aplicabilitate a produsului finit;

- dacă soluția tehnică pentru programul informatic putea fi definită general, atunci aplicabilitatea acestuia ar fi fost generală, costurile de producere fiind semnificativ reduse pentru obiectivele subsecvente, necesitând doar adaptarea soluției existente la caracteristicile proiectului de realizat;

- atât situațiile de lucrări cât și procesele verbale de recepție prezentate conțin doar informații generale, respectiv: număr ore, tarif orar, valoare totală, descrierea serviciilor fiind sumară, preluată din contract sau comandă etc.;

- conform situațiilor de lucrări prezentate au fost identificate situații în care activități diferite sunt evaluate la același cost orar, indiferent de efortul lucrativ necesar fiecărei activități în parte (de ex. aplicațiile informatice și conexe sunt evaluate la același cost cu activitățile de asamblare a bunurilor- biciclete);

- cu toate că o parte a recepțiilor între părți, oricare ar fi acestea pe lanțul de tranzacționare, conțin sintagme cum ar fi *„s-au recepționat serviciile descrise integral, la termenul prevăzut și la parametri calitativi stabiliți”*, sau *„au fost prestate în bune condiții, conform specificațiilor tehnice și în cantitatea specificată”*, astfel de specificații tehnice sau parametri calitativi nu au fost prevăzuți în comenzi/contracte între părți;

- în cazul achizițiilor de la societatea RS S.R.L., data recepției componentelor de produs informatic la X SRL (23.12.2015) coincide cu data recepționării acestora de către RS S.R.L. de la subcontractorii săi. Faptul că aceste componente ar putea face parte dintr-un produs integrat,

naște semne de întrebare privind testarea, analiza și monitorizarea acestor servicii subcontractate independent;

- tot în cazul achizițiilor de la societatea RS S.R.L., documentele prezentate nu respectă cronologia procesului comercial, prin faptul că subcontractarea serviciilor (ianuarie - februarie 2015) precede încheierea contractelor între X S.R.L. în calitate de beneficiar și RS S.R.L. în calitate de prestator (martie 2015), deși forma contractelor pe lanțul de contractare este similară, obiectul contractelor fiind identic.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de control a concluzionat că serviciile informatice facturate de societatea RS S.R.L., în valoare totală de X28 lei, dedusă de X S.R.L. în luna decembrie 2015, nu sunt justificate din punct de vedere al necesității în scopul desfășurării activității economice, fapt care a condus la diminuarea nejustificată a rezultatului fiscal al societății CS Vison S.R.L la finele anului 2015 cu suma de X28 lei.

Dat fiind faptul că X SRL nu a justificat cu documente necesitatea și realitatea pentru cheltuielile în valoare totală de X30 lei, conform celor redate la punctele de mai sus, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal al societății pentru perioada verificată, prin considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile în sumă de X30 lei (X15 lei cheltuieli cu serviciile facturate de WT S.R.L.+ X28 lei cheltuieli cu serviciile facturate de RS S.R.L.).

De asemenea, având în vedere faptul că X S.R.L. nu a putut justifica necesitatea și realizarea efectivă a prestărilor de servicii facturate de societatea WT S.R.L în luna martie 2014 și de societatea RS S.R.L. în luna decembrie 2015, conform celor mai sus descrise, taxa pe valoarea adăugată aferentă, în sumă totală de **X31 lei**, a fost respinsă la deducere.

Ca urmare a deficiențelor constatate cu prilejul inspecției fiscale, a fost majorat rezultatul fiscal al societății X S.R.L. cu suma totală de X64 lei (X24 lei + X30 lei) și a fost determinat un impozit pe profit suplimentar de plată în cuantum total de **X1 lei**, după cum urmează:

- X65 lei bază impozabilă suplimentară pentru anul 2013, pentru care s-a determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de X11 lei (X65 lei x 16%);
- X66 lei bază impozabilă suplimentară pentru anul 2014, pentru care s-a determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de X13 lei (X66 lei x 16%);
- X67 lei bază impozabilă suplimentară pentru anul 2015, pentru care s-a determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de X68 lei (X67 lei x 16%);
- X69 lei bază impozabilă suplimentară pentru anul 2016, pentru care s-a determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de X706 lei (X69 lei x 16%);
- X3 lei bază impozabilă suplimentară pentru anul 2017, sumă cu care a fost diminuată pierderea fiscală declarată de societate pentru această perioadă.

**II.2 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare nr. 2212/21.12.2020, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de plată în baza Deciziei de impunere F-X/17.12.2020, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de X4 lei, din care X5 lei dobânzi, X6 lei penalități de întârziere și X7 lei penalități de nedeclarare.**

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestată și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte de procedură**

**A.1. Referitor la obligațiile fiscale aferente anilor 2013 și 2014, cauza supusă soluționării este dacă, raportat la data începerii inspecției fiscale inițiale, organele de control în mod corect au stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată obligații fiscale pentru aceste perioade, în condițiile în care Decizia nr. 21/14.09.2020**

***(publicată în Monitorul oficial nr. 1257/18.12.2020) pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020 de Înalta Curte de Casație și Justiție este obligatorie.***

În motivarea contestației, reprezentantul SC X SRL invocă prescripția și precizează că „la data începerii acțiunii de inspecție fiscală parțială era prescris dreptul de acțiune al organelor fiscale privind orice obligație fiscală ar fi avut subscrisa referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferente operațiunilor economice înregistrate în evidențele contabile în perioada 01.01.2013- 31.12.2014, inclusiv.”

În fapt, conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/17.12.2020, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală parțială privind TVA pentru perioada 01.01.2014-30.06.2019 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017, s-a desfășurat în baza prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în scopul îndeplinirii dispoziției D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. 724/26.10.2020 a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-Z/13.03.2020 pentru suma de X9 lei reprezentând impozit pe profit și pentru TVA în sumă de X10 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare.

Ca urmare a refacerii inspecției, prin Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice M au fost stabilite în sarcina SC X SRL, obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și TVA pentru anii 2013 și 2014.

**În drept**, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit și TVA, aferente creanțelor fiscale născute în perioada anilor 2013 și 2014, la art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

**„art. 347 Dispoziții privind termenele**

***(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.***

***(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.***

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit și TVA pentru anii 2013 și 2014, sunt aplicabile dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), care reglementează la art. 91 prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale:

**„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.***

***(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.***

***(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”***

Totodată, potrivit art. 23 din același act normativ:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)



### **„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”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție a 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. Aceasta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere care o generează, dacă legea nu prevede altfel.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”*

coroborate cu prevederile art. 123 alin. (2) din același act normativ, care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...]”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

Totodată, așa cum se prevede la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data la care în speță a intervenit suspendarea, respectiv:

### **„art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale**

*[...]*

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:*

*[...]*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”*

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, prin **Decizia nr. 21/14.09.2020 (publicată în Monitorul oficial nr. 1257/18.12.2020) pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel X, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct. 65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța a reținut:

*„65. „Momentul” constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează **profitul impozabil**. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit 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 profitul impozabil. Momentul constituirii bazei de impunere este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil.

**În speță** deoarece inspecția fiscală s-a desfășurat în scopul îndeplinirii dispoziției D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. nr. 724/26.10.2020 a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Z/13.03.2020 pentru suma de X9 lei reprezentând impozit pe profit și pentru TVA în sumă de X10 lei, și a dispus refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare, sunt incidente și prevederile art. 129, art. 94 alin. (3) și ale art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„art. 129 Refacerea inspecției fiscale**

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) **Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).**”

**art. 94 Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare**

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale.

**art. 279 Soluții asupra contestației**

(7) **În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.**”

Astfel, în situația în care, ca urmare a deciziei organului de soluționare a contestației, se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție trebuie să procedeze la refacerea controlului.

Conform legii, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, legiuitorul făcând precizarea expresă că refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Drept urmare, în speță analiza cu privire la termenul de prescripție nu trebuie să se efectueze în funcție de data la care a început inspecția care a vizat reverificarea, în cazul de față **12.11.2020**, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020, ci se va analiza dacă, având în vedere Decizia nr. **21/14.09.2020** a Înaltei Curți de Casație și Justiție, inspecția inițială a avut ca obiect și perioade prescrise.

Petenta încearcă să acrediteze ideea că refacerea inspecției fiscale de către inspectorii din cadrul A.J.F.P. Y reprezintă o inspecție fiscală independentă în sine, dar, având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și condiționările incluse de acestea, la baza stabilirii prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale trebuie avute în vedere termenele în funcție de data de începere a inspecției fiscale inițiale și nu perioada de efectuare a verificărilor în vederea refacerii inspecției fiscale. În concluzie, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale trebuie raportat la data de 11.11.2019, care este conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Z/13.03.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020 pentru care s-a dat soluție de desființare parțială, data începerii inspecției fiscale inițiale, așa cum apare înscrisă în Registrul unic de control al societății.

În cauză, pentru impozitul pe profit aferent anului 2013, data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2014 și se împlinește la 01.01.2019, astfel că până la data

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

începerii verificării inițiale, respectiv 11.11.2019, dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă în afara termenului de prescripție.

**Drept urmare, pentru impozitul pe profit în sumă de X11 lei aferent anului 2013, urmează a se admite contestația și pe cale de consecință va fi anulată parțial decizia de impunere F- MS 291/17.12.2020.**

În ceea ce privește invocarea de către petentă a prescripției pentru anul 2014, organul de soluționare constată că pentru impozitul pe profit aferent anului 2014, data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2015 și se împlinește la 01.01.2020, astfel că până la data începerii verificării inițiale, respectiv 11.11.2019, dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă în interiorul termenului de prescripție, conform prevederilor art. 129, coroborat cu art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior enunțate.

În ceea ce privește verificarea perioadei 01.01.2014-30.11.2014 pentru TVA, organul de soluționare reție următoarele:

**În drept**, baza de impunere pentru TVA se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o declare prin decontul de TVA, având în vedere prevederile art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2014, care dispun:

**„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. 156<sup>1</sup> Perioada fiscală**

(1) *Perioada fiscală este luna calendaristică.*

**art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

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

Prin urmare, cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul ar trebui să o determine și să o declare prin decontul de taxă, indiferent dacă și-a îndeplinit această obligație sau nu.

Astfel, având în vedere faptul că în conformitate cu dispozițiile art. 156<sup>1</sup> din Legea 571/2003, perioada fiscală a societății este luna calendaristică, iar dispozițiile art. 156<sup>2</sup> alin. (1) din același act normativ prevăd că 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, pentru TVA aferentă lunilor ianuarie-noiembrie 2014, deconturile de TVA trebuiau depuse în perioada 25 februarie 2014-25 decembrie 2014, astfel că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se împlinește la data de 1 ianuarie 2020, iar la data începerii verificării inițiale, respectiv 11.11.2019, dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia TVA nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă în interiorul termenului de prescripție.

Petenta invocă împlinirea prescripției raportându-se în mod eronat la data începerii reverificării, 12.11.2020, în speță producând efecte prevederile art. 129 și ale art. 279 alin. (7)

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, conform cărora refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă la data refacerii inspecției fiscale, pentru o parte din perioadă și pentru o parte dintre obligațiile fiscale vizate de refacere, s-ar fi împlinit termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Cu privire la afirmația petentei că „de vreme ce la data de 11.11.2019 (data începerii primei inspecții fiscale) dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013 era prescris, (...) rezultă că decizia de soluționare a contestațiilor nr. 724/26.10.2020 a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X precum și Decizia de impunere nr. F-Z/13.03.2020 (...) sunt nelegale sub acest aspect”, organul de soluționare reține că petenta nu a sesizat, cu prilejul contestării Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020, împlinirea prescripției pentru anul 2013 și că în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, avea dreptul de a ataca la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la comunicare, această decizie de soluționare.

**Astfel, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA determinate pentru anul 2014, contrar celor susținute de petentă, acestea nu sunt prescrise, excepția prescripției invocată nefiind fondată.**

Reprezentantul contestatarii afirmă că termenele de refacere a inspecției fiscale nu se adaugă termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, și consideră că voința legiuitorului, exprimată prin prevederile Codului de procedură fiscală a fost ca soluționarea contestației și refacerea inspecției fiscale să fie efectuate de către organele fiscale în cadrul termenului de prescripție.

Or, așa cum am arătat anterior legiuitorul a prevăzut expres că refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

În cauză, se reține că decizia de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020 a fost emisă în termenul de 6 luni prevăzut la art. 281 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că: (5) *În situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației, contestatorul se poate adresa, pentru anularea actului, instanței de contencios administrativ competente potrivit Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. La calculul termenului de 6 luni nu se iau în considerare perioadele prevăzute la art. 77 alin. (2) și nici cele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată potrivit art. 277.*”

iar inspecția care a vizat refacerea a început în data de 12.11.2020, fiind respectat termenul de punere în executare a deciziei de desființare prevăzut la art. 279 alin. (4) din același act normativ: „(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*”

Astfel, aspectul că de la data depunerii contestației împotriva deciziei de impunere Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020 (30.04.2020) și până la pronunțarea soluției de desființare parțială (27.10.2020) au trecut 180 zile și că refacerea inspecției fiscale s-a finanțat în data de 17.12.2020 nu invalidează aplicabilitatea prevederilor art. 129 și ale art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**A.2. Referitor la susținerile petentei că refacerea inspecției s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art 276 alin. (3) și ale art. 129 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cauza supusă soluționării este dacă organele de control au avut în vedere strict perioadele fiscale și considerentele reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației prin care a fost desființată parțial decizia inițială, în condițiile în**

**care a fost stabilită TVA suplimentară pentru luna decembrie 2013, perioadă care nu a făcut obiectul inspecției inițiale.**

Prin contestația formulată petenta susține că organele de control care au efectuat reverificarea au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu încălcarea dispozițiilor D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1, din Decizia nr. 724/26.10.2020.

În acest sens, petenta consideră că nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală privind refacerea inspecției fiscale, respectiv că nu au fost avute în vedere strict perioadele fiscale și considerentele reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației, fapt care a condus la:

- a) diminuarea cu suma de X3 lei a pierderii fiscale în sumă totală de X17 lei și emiterea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020;
- b) stabilirea TVA de plată suplimentară în sumă de X12 lei, aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în anul 2013, creând astfel o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală nu au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în anul 2013;
- c) stabilirea TVA de plată suplimentară în sumă totală de X18 lei (X19x50%) aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în perioada verificată, creând astfel o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară aferentă cheltuielilor cu combustibilii în sumă totală de numai X20 lei;
- d) stabilirea de cheltuieli nedeductibile în sumă de X21 lei, reprezentând cota de 50% din suma totală a cheltuielilor cu „taxa auto”, de X22 lei, creând astfel o situație mai grea contestatarii în propria cale de atac, întrucât în actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuielă nedeductibilă cu cota de 50% din taxa auto doar suma de X23 lei.

**a) În fapt**, în ceea ce privește diminuarea cu suma de X3 lei a pierderii fiscale în sumă totală de X17 lei și emiterea Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că a fost creată o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrativ- fiscale desființate, respectiv prin Decizia de impunere nr. F-Z/13.03.2020, organele de inspecție fiscală au diminuat în totalitate pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2017, în sumă de X17 lei, stabilind pentru anul 2017 impozit pe profit suplimentar de plată.

Reprezentantul societății declară că prin noul act administrativ fiscal nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat, or prin actele administrativ- fiscale desființate, respectiv prin Decizia de impunere nr. F-Z/13.03.2020, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate la 31.12.2017, cu suma de X17 lei, stabilind pentru anul 2017 impozit pe profit suplimentar de plată.

Astfel susținerile petentei cum că prin actul administrativ fiscal desființat, organele de inspecție fiscală NU au diminuat pierderea fiscală de X17 lei, ci au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X25 lei luând în considerare inclusiv pierderea fiscală de recuperat de X17 lei, este eronată și contradictorie, organele de control putând stabili impozit suplimentar de plată pentru anul 2017 doar după acoperirea pierderii fiscale, astfel că, în condițiile în care pentru această perioadă fiscală a fost determinată inițial obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X71 lei, rezultă că a fost diminuată în totalitate pierderea fiscală.

Drept urmare și afirmația petentei că suma cu care a fost diminuată pierderea fiscală prin actele desființate este ZERO, este eronată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În motivarea contestației, petenta precizează că prin actul administrativ fiscal desființat, organele de inspecție fiscală au dispus *"majorarea bazei de impozitare aferente impozitului pe profit cu suma de X26 lei reprezentând venituri stornate de societate, având ca efect diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2017 cu suma de X17 lei,"* aspect contestat de societate și pentru care actele respective au fost desființate prin Decizia nr. 724/26.10.2020, drept pentru care consideră că, deoarece prin refacerea inspecției fiscale pentru acest obiectiv, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/A.J.F.P. Y, au anulat în totalitate constatările privind majorarea bazei de impozitare aferente impozitului pe profit cu suma de X26 lei reprezentând venituri stornate de societate, nu se mai impune diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anul 2017. Dar petenta nu ia în considerare faptul că pentru anul 2017 organele de control au constatat și alte deficiențe și au determinat bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit aferentă acestora.

Faptul că echipa de control a precizat că pierderea fiscală în sumă de X17 lei a fost acoperită din suma de X26 lei, nu presupune că în lipsa acestei constatări celelalte baze de impozitare suplimentare nu pot diminua pierderea fiscală.

Într-adevăr așa cum susține petenta *"suma de X3 lei (cu care organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. X/A.J.F.P. Y au procedat la diminuarea pierderii fiscale declarate de subscrisa pentru anul 2017 (emițând în acest scop Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020), nu a rezultat din refacerea inspecției fiscale privind veniturile stornate de societate în sumă de X26 lei"*, ci din refacerea inspecției cu privire la celelalte constatări desființate. În acest sens, organul de soluționare reține că, suplimentar față de suma de X26 lei, pentru anul 2017 echipa inițială a mai determinat bază impozabilă suplimentară în sumă de X72 lei, aferentă cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea autoturismelor (X73 lei aferentă primelor de asigurare, X74 lei aferentă pieselor de schimb, X75 lei aferentă cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile și X76 lei pentru cheltuielile cu combustibilul), pentru care prin Decizia 724/26.10.2020 s-a dispus desființarea, astfel că în mod legal la refacerea inspecției au fost vizate și aceste aspecte din perioada 2017. De altfel, se reține că urmare a reverificării, pentru anul 2017 organele de control au determinat o bază impozabilă suplimentară pentru anul 2017 de doar X3 lei, aferentă constatările privind deducerea în totalitate a cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea autoturismelor, față de X77 lei determinată prin decizia desființată (X26 lei venituri stornate+X72 lei cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea autoturismelor), astfel că susținerea petentei că prin diminuarea pierderii cu suma de X3 lei i-a fost creată o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac este neadevărată și nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

Societatea interpretează eronat că impozitului pe profit suplimentar în sumă de X25 lei a fost stabilit de inspectorii fiscali prin luarea în calcul a întregii sume de X17 lei reprezentând pierderea fiscală declarată, **fără a interveni asupra acesteia în sensul diminuării**, acest fapt nefiind posibil, luarea în calcul a pierderii de către organele de control însemnând în fapt diminuarea acesteia. Și expresia *"după recuperarea pierderii fiscale"* la care petenta face referire înseamnă tot după diminuarea pierderii, în cazul primei inspecții fiind diminuată în totalitate pierderea fiscală și calculat impozit pe profit pentru diferența de profit impozabil rămasă după acoperirea acesteia. Altfel, pentru baza impozabilă suplimentară determinată cu prilejul inspecției inițiale, în sumă de X78 lei (conform anexei nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală inițial), dacă nu ar fi fost diminuată pierderea, impozitul pe profit ar fi fost de X79 lei (X78 lei x 16%) și nu de X25 lei [(X78 lei bază impozabilă suplimentară - X17 lei diminuare pierdere) x 16%].

În drept, la stabilirea rezultatului fiscal, organele de inspecție au procedat în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispune:

**„art. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și*

*pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

Prin emiterea **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020**, în fapt, organele de control nu au creat o situație mai grea societății în propria cale de atac și nu au diminuat pierderea anului 2017 cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat, ci față de pierderea de recuperat declarată de societate în sumă de X17 lei, diminuată în totalitate cu prilejul inspecției anterioare, au stabilit că la 31.12.2017 societatea mai are în fapt de recuperat pierdere în sumă de X80 lei (fiind diminuată pierderea fiscală cu X3 lei).

Subliniem încă o dată faptul că pentru anul 2017, cu prilejul inspecției anterioare, a fost diminuată în totalitate pierderea și s-a stabilit că societatea datorează impozit pe profit suplimentar în sumă de X71 lei [(X77 lei bază impozabilă suplimentară- X17 lei diminuare pierdere)x16%].

**Drept urmare, susținerea petentei că prin diminuarea pierderii fiscale a anului 2017 cu suma de X3 lei s-a creat o situație mai grea societății în propria cale de atac este eronată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.**

Organul de soluționare reține că, așa cum precizează inspectorii cu atribuții de control, în urma verificărilor efectuate au fost luate în considerare argumentele petentei și cele prevăzute în Decizia de soluționare a contestațiilor nr. 724/26.10.2020 și s-a constatat că, deși stornările de venituri înregistrate de societate nu sunt aferente exercițiului financiar 2017, pentru acestea au fost constituite și declarate obligații fiscale la înregistrarea acestora, în exercițiul fiscal 2016. Drept urmare, cu ocazia reverificării nu a fost calculată influența fiscală aferentă stornărilor în sumă totală de X26 lei.

**b)** În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar pentru luna decembrie 2013, organul de soluționare reține că, în conformitate cu datele înscrise în Raportul de inspecție F-X/17.12.2020, perioada verificată în ceea ce privește TVA este 01.01.2014-30.06.2019, care corespunde cu perioada inspecției inițiale, astfel că inspectorii fiscali nu puteau stabili obligații fiscale privind TVA pentru luna decembrie 2013, aceasta nefiind inclusă în perioada verificată. De altfel, așa cum sesizează și petenta, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, „(2) *Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*”

**Drept urmare, pentru TVA în sumă de X12 lei stabilit suplimentar pentru luna decembrie 2013 (conform anexei nr. 12 la Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020), urmează a se admite contestația și pe cale de consecință va fi anulată parțial Decizia de impunere F-X/17.12.2020.**

**c)** Referitor la a susținerea petentei că prin stabilirea TVA de plată suplimentară în sumă totală de X18 lei (X19x50%) aferentă cheltuielilor cu combustibilii efectuate în perioada verificată, s-a creat o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac, întrucât prin actele administrative fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale privind TVA de plată suplimentară aferentă cheltuielilor cu combustibilii în sumă totală de numai X20 lei, precizăm că suma totală a TVA de X18 lei include și TVA în sumă de X12 lei stabilită suplimentar de plată pentru luna decembrie 2013, pentru care, în conformitate cu cele precizate anterior la sub-punctul b), contestația va fi admisă prin prezenta decizie de soluționare. Drept urmare, TVA rămasă după admitere este tot de X20 lei (X18 lei-X12 lei).

**d)** Referitor la susținerea petentei că prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile în sumă de X21 lei, reprezentând cota de 50% din suma totală a cheltuielilor cu „taxa auto”, de X22 lei, organele de control au creat o situație mai grea contestatarii în propria cale de atac, întrucât în actele administrativ- fiscale desființate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuială

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

nedeductibilă cu cota de 50% din taxa auto doar suma de X23 lei, organul de soluționare reține că este eronată, deoarece indicarea sumei de X23 lei în actul de control desființat a reprezentat o eroare materială în documentele întocmite cu ocazia inspecției inițiale, care nu a influențat valoarea totală a impozitului pe profit stabilit suplimentar. În fapt, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de X25 lei inspectorii fiscali au avut în vedere suma de X21 lei, reprezentând 50% din taxa auto în sumă de X22 lei, după cum a fost indicat și în Decizia nr. 724/26.10.2020 prin care s-a dispus desființarea.

Așa cum reține organul de soluționare în Decizia nr. 724/26.10.2020 a D.G.R.F.P. X, în textul Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-Z/13.03.2020 a fost indicată în mod eronat suma de X81 lei reprezentând cheltuieli cu deductibilitate limitată, în loc de suma de X82, diferența în sumă de X83 lei (X21-X23 lei) reprezentând cheltuieli cu taxa auto deductibile limitat, sumele preluate eronat în textul deciziei de impunere și al raportului de inspecție fiscală, neavând influență asupra obligației de plată stabilită suplimentar de natura impozitului pe profit în sumă de X25 lei, aceasta fiind calculată corect.

**Drept urmare, susținerea petentei că prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile în sumă de X21 lei i s-a creat o situație mai grea societății în propria cale de atac este eronată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.**

În ce privește sesizarea petentei că pentru determinarea valorii cheltuielilor reîncadrate drept cheltuieli cu deductibilitate limitată, în sumă de X24 lei, nu a fost respectată procedura de refacere a inspecției fiscale, reglementată de legiuitor prin prevederile alin. (2) art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv că nici în noul act administrativ fiscal, Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020, organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale privind modul de calcul al cheltuielilor deductibile limitat, aceasta va fi analizată în ceea ce urmează la soluționarea pe fond a cauzei.

***A.3. Referitor la afirmația societății contestatară că actele au fost emise „fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr.207/2015”, cauza supusă soluționării este dacă actele administrativ- fiscale contestate au fost întocmite cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, în condițiile în care nu se constată lipsa elementelor obligatorii prevăzute de legiuitor.***

În drept, în ceea ce privește conținutul și motivarea actului administrativ- fiscal, se constată că sunt incidente prevederile art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

**e) motivele de fapt;**

**f) temeiul de drept;**

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”



Se reține deci că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” sunt reglementare prin Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

*„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]*

*2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

*2.1.3. „Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actele administrativ- fiscale analizate sunt **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Y, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020. Din analiza acestora se constată că la pct. 2.1.2. „Motivul de fapt” și 2.1.3. ”Temeiul de drept”, precum și în Raportul de inspecție fiscală sunt prezentate constatările și concluziile organelor de control, respectiv articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligații de plată suplimentare, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că actele administrativ-fiscale sunt nemotivate în fapt.

Cât privește lipsa probelor care să susțină afirmațiile organelor fiscale, din documentele la dosar se reține că în motivarea deciziilor inspectorii fiscali fac referire la o serie de documente din evidențele contabile ale societății, precum și la documente pe care petenta le-a pus la dispoziție, și care se regăsesc la dosar, fiind respectate prevederile art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că *„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Referitor la afirmația contestatarei că *„au fost încălcate reglementările Directivei 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția*

persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, în sensul că au utilizat informații obținute de la instituții și autorități, fără ca în prealabil persoanele fizice respective (B Roxana Elena, C Juliana Alina, M Gh. Andrei) să fi fost înștiințate că urmează să fie solicitate/transmise și prelucrate date cu caracter personal referitoare la acestea”, cu referire la accesarea bazei de date REVISAL, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 12 alin. (1) din HG nr. 500/2011 privind registrul general de evidență a salariaților, preluate la art. 11 alin. (1) din HG nr. 905/2017:

„(1) *Inspekția Muncii asigură accesul autorităților/instituțiilor publice la informațiile din registru, pe baza unor aplicații de interogare specifice sau prin punerea la dispoziție a unor informații din registru, cu respectarea măsurilor de protecție a datelor cu caracter personal, dacă în cuprinsul actului normativ de organizare și funcționare a acestora se prevede că acestea au dreptul de a primi aceste informații în vederea realizării atribuțiilor lor.*”

În fapt, cu privire la accesul inspectorilor cu atribuții de control din cadrul ANAF la informațiile din baza de date Revisal, trebuie precizat că:

- ANAF este operator de date cu caracter personal în condițiile legii;
- echipa de control nu a solicitat unei terțe instituții date despre anumite persoane așa cum prezintă petentă, această bază de date fiind la dispoziția ANAF;

- prin adresa de comunicare a actelor administrativ fiscale întocmite cu ocazia controlului s-a adus la cunoștința petentului faptul că documentele conțin date cu caracter personal, fapt care atrage răspunderea acestuia în prelucrarea/utilizarea acestor date, conform prevederilor legale invocate;

- datele la care face referire petentul sunt date despre angajații societății verificate, cu care se află în relație contractuală de muncă, iar inspectorii fiscali, pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu, au dreptul să solicite societății informații privind salariații societății verificate, pentru care declară la ANAF impozit pe salarii și contribuțiile obligatorii aferente și care intră în sfera sa de administrare, respectiv contracte de muncă, state de salarii și fișa postului, pentru prelucrarea informațiilor din acestea nefiind ținute să înștiințeze în prealabil persoanele fizice respective;

- date despre persoanele fizice în cauză au fost transmise chiar de către petentă atât cu ocazia contestării Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020, emisă de A.J.F.P. X, cât și cu ocazia refacerii inspekției fiscale, precum și în contestarea celei din urma. Potrivit susținerilor petentei, aceste date au fost solicitate societății WT S.R.L. pentru justificarea realității serviciilor informatice facturate către petentă, aceasta neprecizând și faptul că aceleași persoane aveau și calitatea de angajați ai X S.R.L. în perioada de referință.

## **B. Aspecte privind fondul**

**B.1. Referitor la cheltuielile în sumă de X24 lei și la TVA în sumă de X39 lei, respinse la deducere**

**Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. X, prin organele specializate de soluționare, este să se pronunțe dacă organele de control au respectat modul de calcul al valorii procentului de 50% din cheltuielile cu autovehiculele aflate în proprietatea sau în folosința societății, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, reglementat prin normele date în aplicarea Codului fiscal și dacă societatea avea drept de deducere integral pentru taxa aferentă acestor cheltuieli.**

În fapt, organele de control au constatat că societatea a deținut mai multe autoturisme (Seat Ibiza Reference, Audi A7, Audi A4, Mitsubishi, Seat Leon Copa Plus, Seat Exeo, Seat Leon Style, Audi A7 Quattro, Mini Cooper, Seat Ibitza, Seat Atlea) pentru care a dedus integral cheltuielile de întreținere și utilizare și taxa aferentă, dar pentru care nu a prezentat documente care să justifice utilizarea exclusivă a acestora în folosul activității economice.

Astfel, în perioada verificată societatea X S.R.L. a înregistrat, aferent acestor autoturisme, cheltuieli în valoare totală de **X33 lei**, după cum urmează:

- cheltuieli cu asigurările în valoare de X34 lei,
- taxa auto în valoare de X22 lei,

- cheltuieli cu reparațiile în valoare de X35 lei,
- cheltuieli cu piesele de schimb în valoare de X36 lei,
- cheltuieli cu combustibilul în valoare de X37 lei.

În baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu normele date în aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la 31.12.2015/ art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016, coroborate cu prevederi ale Titlului II Capitolul II Secțiunea a 5- a pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece X S.R.L. a dedus integral cheltuielile înregistrate aferent unor autoturisme care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de legea fiscală și pentru care nu a prezentat documente care să justifice utilizarea integrală în scopul desfășurării activității economice, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal al societății pentru perioada 2013-2017, prin majorarea acestuia cu suma totală de **X24 lei**.

La stabilirea bazei impozabile suplimentare în sumă de X24 lei, organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că societatea însăși a considerat nedeductibile cheltuieli cu combustibilul în sumă de X38 lei [( X33-X38)x50%].

Din cheltuielile în sumă de X24 lei, suma de X3 lei a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017, iar diferența în sumă de X84 lei a stat la baza stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X85 lei.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 298 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, TVA în sumă totală de **X39 lei** (X40 lei total TVA dedusă aferent exploatării mijloacelor de transport x 50%), reprezentând TVA dedusă în mod eronat de societate aferent autoturismelor care nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege și pentru care nu a făcut dovada utilizării integrale în scopul activității economice, a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1) și alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, coroborat cu dispozițiile normelor metodologice date în aplicare, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 19 Reguli generale**

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

**art. 21 Cheltuieli**

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

[...]

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

**t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea. Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

#### **art. 19 Reguli generale**

**(1)** Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

#### **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.”

[...]

**(3)** Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

**l)** 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004

„49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată”.

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă

auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chirile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

**Exemplul 1.** Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuielile cu întreținerea și reparațiile- 2.000 lei,
- partea de TVA nedeductibilă- 240 lei,
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile  
2.240 lei (2.000+ 240)
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile  
 $2.240 \times 50\% = 1.120$  lei

**Exemplul 2.** Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilii aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuieli privind combustibilii - 1.000 lei
- partea de TVA nedeductibilă - 120 lei
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilii 1.120 lei (1.000 + 120)
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilii  
 $1.120 \times 50\% = 560$  lei.”

Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016

„16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foi de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chirile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

**Exemplul 1.** Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuielile cu întreținerea și reparațiile- 2.000 lei
- partea de TVA nedeductibilă- 200 lei
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile- 2.200 lei  
(2.000+ 200)

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile-  $2.200 \times 50\% = 1.100$  lei.

**Exemplul 2.** Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuieli privind combustibilul- 1.000 lei

- partea de TVA nedeductibilă- 100 lei

- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul- 1.100 lei (1.000+100)

- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilul-  $1.100 \times 50\% = 550$  lei.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice.

De asemenea, conform prevederilor Codului fiscal, în cazul autovehiculelor cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, se limitează **la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**. Acest drept este **nelimitat** în cazul în care vehiculele respective sunt **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și** în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, situație în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foi de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Pentru stabilirea valorii nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu autovehiculele pentru care nu s-a făcut dovada utilizării integrale în scopul activității economice a societății, aplicarea limitei de 50% se face după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv limita de 50% se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

**Pe linie de TVA**, sunt incidente dispozițiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune**, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) **vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**

- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
  - d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
  - e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
  - f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.
- (5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147<sup>1</sup>.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

**„art. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 – 301.”

Normele la Legea 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 45<sup>1</sup> dat în aplicarea art. 145<sup>1</sup>  
„(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel**

puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.

(3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul **nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal**. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, **se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta**. (...). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a **taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule**, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147<sup>1</sup> din Codul fiscal. (...).

(7) **Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.**

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege**, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Normele date în aplicarea Legii nr. 227/2015 aprobate prin HG 1/2016

„68. (2) (...) **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească **foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal.(...) Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei



aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.”

Din prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în scopul activității economice** și că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul dă dreptul la deducerea integrală a taxei, dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Legiuitorul a mai prevăzut că, în cazul în care situația de fapt constatată în urma inspecției este diferită de cea prezentată de către persoana impozabilă, în baza dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

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

organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, 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 paragraful 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.

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 pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În speță, din documentele la dosar se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru o parte din mijloacele de transport utilizate de X SRL în perioada 2013– 2017, societatea are drept de deducere limitat la 50% pentru cheltuielile cu carburanții, piesele auto, reparațiile, primele de asigurare și taxa auto, întrucât nu a făcut dovada utilizării exclusive a autovehiculelor respective în scopul desfășurării activității sale economice, respectiv nu a prezentat foile de parcurs completate conform prevederilor legale, astfel cum se prevede în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Ca urmare, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020 s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de e X24 lei, determinate pornind de la valoarea totală a cheltuielilor, X33 lei și ținând cont de faptul că societatea însăși a considerat nedeductibile cheltuieli cu combustibilul în sumă de X38 lei [( X33-X38)x50%]. Totodată, în sarcina S.C. X S.R.L. a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă totală de **X39 lei** (X40 lei total TVA dedusă aferent exploatarei mijloacelor de transport x 50%), reprezentând TVA dedusă aferent acestor autoturisme.

În contestația formulată petenta invocă prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 276 alin. (3), conform căreia „*Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.*”, aspect analizat anterior la punctul A.2. din prezenta decizie, sesizarea petentei fiind constatată ca justificată pentru TVA în sumă de **X12 lei** stabilit suplimentar pentru luna decembrie 2013, pentru care se va anula parțial Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020.

Totodată, referitor la cheltuielile în sumă de X24 lei, prin contestația formulată reprezentantul societății învederează că valoarea cheltuielilor reîncadrate drept cheltuieli cu deductibilitate limitată a fost determinată eronat, fără respectarea modului de calcul reglementat de legiuitor prin prevederile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015/ a HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016-30.06.2019 și cu încălcarea prevederilor Codului de procedură fiscală care dispun refacerea inspecției fiscale cu respectarea strictă a perioadelor fiscale și a considerentelor reținute în motivarea deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Din analiza documentelor din dosar, organul de soluționare reține faptul că, cu ocazia contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-Z/13.03.2020, petenta a sesizat că la stabilirea cheltuielilor cu deductibilitate limitată nu a fost respectat modul de calcul reglementat de legiuitor, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că limita de deductibilitate a cheltuielilor, de 50%, se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Deoarece organul de soluționare nu a putut stabili dacă echipa de control a respectat modul de calcul al cheltuielilor deductibile limitat legiferat la punctul 49<sup>2</sup> din Normele metodologice, conform căruia:

*„49<sup>2</sup> [...] Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”*

acesta a desființat decizia de impunere inițială și a dispus refacerea inspecției.

Deși cu prilejul contestației formulate împotriva deciziei de impunere inițiale, a fost analizat modul de calcul al acestor cheltuieli și s-a dispus reverificarea tocmai pentru că din documentele la dosar nu reieșea dacă organele de control au inclus în baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, cu ocazia refacerii inspecției echipa de control a procedat similar, reținând că *„în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, precizăm că, potrivit registrelor și jurnalelor societății precum și a declarațiilor fiscale depuse, s-a constatat că aceasta a fost dedusă integral, inclusiv pentru autoturismele ce nu se încadrează în categoria celor exceptate de lege pentru deducerea integrală a cheltuielilor și a TVA. Prin urmare, întrucât societatea nu a evidențiat cheltuieli cu TVA nedeductibilă aferent autoturismelor, baza de impozitare stabilită de organele de control nu are cum să le include (...).”*

Drept urmare, cu adresa nr. 3036/20.04.2021 s-a solicitat organului emitent al actului atacat să transmită valoarea cheltuielilor cu deductibilitate limitată calculată cu respectarea modului de calcul reglementat de legiuitor la punctul 49<sup>2</sup> din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015/ la pct. 16 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2016– 31.12.2017, precum și impozitul aferent acestora, defalcat pe fiecare termen de scadență din perioada verificată.

Deoarece organele de inspecție nu au dat curs acestei solicitări, în răspunsul transmis cu adresa nr. 723/06.10.2021, înregistrat la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 750/12.05.2021, rezumându-se să precizeze că *„societatea nu a respectat prevederile legale privind deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a TVA aferente autoturismelor ...”,* că *„societatea nu a respectat modul de calcul reglementat de legiuitor ...”,* și că *„deducând integral taxa, modul de calcul exemplificat în normele legale la care s-a făcut referire nu a fost respectat și nu este aplicabil în refacerea bazei de impozitare”,* la această solicitare s-a revenit cu adresa nr. 3036/13.05.2021.

Cum nici prin adresa de răspuns nr. 822/18.05.2021, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 825/21.05.2021, organele de inspecție nu au dat curs solicitării privind recalcularea cheltuielilor cu drept de deducere, având în vedere faptul că aceștia au stabilit cu prilejul inspecției și TVA fără drept de deducere pentru cheltuielile aferente autoturismelor, organul de soluționare va reface aceste calcule, ținând cont de valoarea TVA respinsă la deducere pentru perioada 2014-2017, în sumă de X86 lei (X39 lei total TVA respinsă la deducere- X12 lei în 2013- X87 lei în 2018 perioadă care nu a fost verificată d.p.d.v al impozitului pe profit), după cum urmează:

- X88 lei TVA respins la deducere în perioada 01.01.2014-31.12.2016x 50%= X89 lei cheltuieli cu drept de deducere;
- X89 lei x 16% = **X90 lei impozit pe profit pentru care se va admite contestația formulată împotriva deciziei de impunere F-X/17.12.2020** (X91 lei în 2014, X92 lei în 2015, X93 lei în 2016);
- X94 lei TVA respins la deducere în perioada 01.01.2017-31.12.2017x 50%= **X95 lei cheltuieli cu drept de deducere, sumă care va reduce valoarea cu care s-a diminuat pierderea fiscală a anului 2017 și pentru care se va admite contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020.**

**În drept,** în conformitate cu dispozițiile art. 113 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)

**“art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)”

echipa de control avea obligația să stabilească corect baza de impunere, cu respectarea prevederilor legale în vigoare și să aplice limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil, după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată.

În ce privește cheltuielile în sumă de X24 lei și TVA în sumă de X96 lei (X39- X12 lei), din documentele la dosar, organul de soluționare reține că **petenta nu aduce niciun argument împotriva măsurii de limitare la 50% a dreptului de deducere a cheltuielilor, respectiv a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată** aferentă acestor cheltuieli și nu depune la dosarul contestației documente care să demonstreze că autovehiculele pentru care s-a aplicat deductibilitatea limitată sunt destinate exclusiv în scopul activității economice a societății. Așadar, reținem că măsura organelor de inspecție fiscală de a limita la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor pentru o parte din autovehiculele societății, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor cheltuieli, este legală.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1)-(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

a) **neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

- **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății** cu privire la **cheltuielile încadrate la nedeductibile în anul 2017 în sumă de X97 lei** (sumă care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017), la **impozitul pe profit în sumă de X98 lei** și cu privire la **TVA în sumă de X96 lei;**

- **se va admite contestația** cu privire la **cheltuielile încadrate la nedeductibile în anul 2017 în sumă de X95 lei, impozitul pe profit în sumă de X99 lei** (X11 lei impozit prescrist + X90 lei impozit stabilit eronat) și la **TVA în sumă de X12 lei**. Pe cale de consecință, **se va anula Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, pentru diminuarea pierderii cu suma de X95 lei și se va anula Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020 pentru TVA în sumă de X12 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X99 lei.**

**B.2. Referitor la cheltuielile în sumă de X15 lei și la TVA în sumă de X27 lei, respinse la deducere**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli înregistrate de X SRL în evidența financiar-contabilă, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă prestarea efectivă a acestor servicii de către furnizorul WT S.R.L.**

În fapt, ca urmare a verificărilor efectuate echipa de control a constatat că societatea a înregistrat în contul 628- „Alte servicii executate de terți” și a dedus la calculul profitului

impozabil aferent anului 2014 cheltuieli cu „servicii informatice” în valoare totală de X15 lei, înscrise în două facturi emise de S.C. WT S.R.L.- CUIX.

În urma analizei documentelor prezentate de societate în vederea justificării prestării serviciilor informatice înregistrate în baza facturilor emise de WT S.R.L., organele de inspecție au apreciat că aceste servicii au fost, în fapt, efectuate de angajații proprii ai societății X S.R.L., pentru obligații contractuale asumate de către angajatorul acestora în raport cu clienții săi, fapt pentru care cheltuielile nu sunt justificate din punct de vedere al necesității în scopul desfășurării activității economice.

Organele de control au concluzionat că s-a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al societății X S.R.L la finele trim. I 2014 cu suma de X15 lei.

De asemenea, deoarece au constatat că achiziția serviciilor informatice facturate de societatea Wind Technologies S.R.L., aferent cărora în luna martie 2014 a fost dedusă TVA în valoare de **X27 lei**, nu se justifică din punct de vedere a necesității și că serviciile nu puteau fi prestate de către aceasta întrucât nu dispunea de angajați cu pregătire specifică, documentele prezentate pentru justificarea deducerii indicând faptul că au fost realizate în fapt de angajații S.C. X S.R.L., TVA în sumă de X27 lei a fost respinsă la deducere.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“art. 19 Reguli generale**

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

**art. 21- Cheltuieli**

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

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

*[...]*

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

coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, care dispun:

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

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

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a*

activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Legiuitorul a mai prevăzut și că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității.

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la prestările de servicii, dispozițiile legale invocate statuează că pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind să se efectueze cu documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Se reține deci că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării/necesității operațiunii.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr. 766/2/2013, pe care societatea însăși o invocă, și care stipulează că:

„[...] 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 mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

*La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului **trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății** față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, la art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

**„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

*a) operațiuni taxabile;”.*

**art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

www.anaf.ro

operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar realizarea operațiunilor și justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Pe cale de consecință, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În același sens este și Decizia nr. 1325/2012, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevăr, 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 contribuabilul (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.

În acest context, organul de soluționare a contestației reține că legiuitorul a impus în mod expres prevederi specifice pentru ca persoana impozabilă să poată beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile, 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. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înscrise în facturile primite, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora ținând cont de posibilitățile sale interne și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile. Altminteri, s-ar ajunge la situația în care contractul încheiat și factura înregistrată în contabilitate să fie considerate suficiente pentru justificarea operațiunilor consemnate în aceste documente, indiferent de faptul că operațiunile consemnate sunt reale sau, dimpotrivă, fictive.

Drept urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere societatea trebuie să dovedească faptul că serviciile achiziționate au fost reale și au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

În speță sunt incidente și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în trim. I 2014 și ale art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, care statuează că:

**„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

*făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

#### Legea contabilității

##### *„art. 6*

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

Se constată că legiuitorul a dispus că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în condițiile în care nu există toate elementele din care să rezulte că aceasta s-a efectuat în mod real, iar în aplicarea regulii generale prevăzută de art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 privind necesitatea existenței documentelor justificative, organul de inspecție fiscală este îndreptățit să verifice realitatea operațiunii economice pentru care se pretinde această deductibilitate, față de documentele prezentate de societatea verificată.

Totodată, se reține că în conformitate cu dispozițiile OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 46:

*„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

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

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

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

Din prevederile legale enunțate, rezultă că prezentarea valorilor în cadrul elementelor de bilanț și în contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției și nu numai de forma juridică a acesteia; principiului prevalenței economicului asupra juridicului are ca scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor drepturi.

Așadar, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*



Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, deoarece faptul că un document conține toate elementele prevăzute de dispozițiile legale nu este suficient pentru a se proba că operațiunile au și existat.

Din analiza documentelor la dosarul contestației, se rețin următoarele:

Societatea verificată a dedus cheltuieli în sumă de X15 lei și TVA în sumă de X27 lei, în baza a două facturi emise de WT S.R.L., având ca obiect „*Servicii informatice conform comanda nr. 60.1 din 01.11.2013 la contract nr. 90/01.02.2009*” și „*Servicii informatice conform comanda nr. 60.2 din 15.11.2013 la contract nr. 90/01.02.2009*”.

Pentru justificarea acestor deduceri, societatea a prezentat, pe lângă facturi, următoarele documente:

– contractul de prestări servicii nr. 90/01.02.2009 încheiat cu partenerul WT S.R.L., având ca obiect „*realizare servicii informatice conform comenzilor*”. Conform clauzelor contractuale „*contractul este valabil până la data de 01.02.2010*”. SC X SRL nu a prezentat Acte adiționale de prelungire a contractului, și nu se face nicio referire în documentele prezentate la existența vreunui Act adițional, în baza căruia contractul prezentat ar produce efecte și după data de 01.02.2010;

– comanda nr. 60.1/01.11.2013 și anexa cu același număr, efectuate în baza contractului nr. 90/01.02.2009 în care sunt enumerate trei tipuri de activități: Coding guidelines-aplicație de ticketing, Structura baza de date- aplicație de ticketing și Arhitectura aplicație de ticketing, precum și data limită de realizare de 03.03.2014. Valoarea totală a lucrărilor este de X41 lei (fără TVA) și deși a fost facturată integral (factura nr. 649/03.03.2014) s-au dedus cheltuieli în suma parțială de X42 lei, fără a fi prezentate explicații pentru diferența de X100 lei. Cu toate acestea în Procesul verbal de recepție încheiat la 03.03.2014 și care conține doar sintaxa „*Prin prezenta se confirmă că s-au recepționat serviciile descrise la comandă integral, în termenul prevăzut și la parametrii calitativi stabiliți*”, s-a precizat realizarea integrală a serviciilor. În situația de lucrări aferentă acestei comenzi, este prevăzut un cost orar de 396,77 lei și un număr total de ore de 1.351, dar nu a fost prezentat niciun document din care să reiasă negocierea/acceptarea unui tarif orar între părți și modul de calcul al prețului oferat;

– comanda nr. 60.2/15.11.2013 și anexa cu același număr, efectuate în baza contractului nr. 90/01.02.2009, în care se precizează că obiectul îl constituie Framework-aplicație TVM și data limită de realizare de 03.02.2014. Valoarea lucrărilor este de X101 lei (fără TVA) din care s-a facturat doar suma de X43 lei (factura 650/05.03.2014). În Procesul verbal de recepție încheiat la 03.02.2014 se precizează „*Prin prezenta se confirmă că SC X SRL a primit de la S.C. WT S.R.L. aplicația Framework- aplicație TVM, în termenul stabilit*” și se menționează că „*La data prezentei s-a recepționat Framework- aplicație TVM fără componenta de administrare*”. În situația de lucrări aferentă acestei comenzi, este prevăzut un cost orar de 396,77 lei și un număr total de ore de 655, rezultând o valoare de X102 lei, dar nu a fost prezentat niciun document din care să reiasă negocierea/acceptarea unui tarif orar între părți, modul de calcul al prețului oferat și nicio explicație cu privire la diferența de X103 lei dintre valoarea serviciilor din Situația de lucrări acceptată și cea facturată.

Din verificarea bazei de date REVISAL, organele de control au constatat că în perioada în care ar fi trebuit prestate serviciile, S.C. WT S.R.L. nu dispunea de forța de muncă calificată necesară efectuării serviciilor facturate către X S.R.L., descrise mai sus. În susținerea capacității de realizare a serviciilor, societatea verificată a solicitat și a prezentat explicațiile transmise de partenerul WT S.R.L., potrivit cărora acesta ar fi realizat produsele informatice, astfel:

**În regie proprie, cu următorii angajați:**

- Iulia Ramona Yan- economist, angajată a WT S.R.L. în funcția de Consultant în management,

- Cătălin C- economist, angajat al WT S.R.L. în funcțiile de Director vânzări și Agent vânzări.

Din consultarea fișei postului pentru cei doi angajați, echipa de control a reținut că pentru postul de Consultant în management în care a fost angajată doamna Iulia Ramona Yan, sunt necesare cunoștințe generale IT, de Operare PC- MS Office, iar pentru funcția Agent vânzări în care a fost încadrat domnul Cătălin C, sunt necesare cunoștințe generale IT, de cunoaștere a pachetului MS Office, navigare internet, operare Microsoft Outlook, cunoaștere a pieței de produse și servicii aferente domeniului IT.

Mai mult, ambele persoane sunt licențiate în economie, prezentate fiind copii ale documentelor de studii specifice acestui domeniu.

#### **Prin externalizarea serviciilor către:**

- **B Roxana Elena P.F.A.** Cu privire la titulara acestui PFA, organele de control au sesizat că în conformitate cu baza de date REVISAL doamna B Roxana Elena a deținut în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.03.2007- 20.10.2014 calitatea de angajat al X S.R.L. (pe perioadă nedeterminată cu timp parțial- Programator (2007-2014) și pe perioadă nedeterminată cu normă întreagă- Agent vânzări (2010-2014)).

Pentru B Roxana Elena P.F.A. au fost prezentate documente în relația cu WT S.R.L.: contractul 3/03.02.2011, comenzi, anexe la comenzi și rapoarte de lucru, din analiza cărora se reține că informațiile nu pot prezenta o situație reală deoarece, de exemplu: conform rapoartelor la comenzile 63/02.12.2013 și 64/02.12.2013, ambele având ca dată limită 10.01.2014, d-na B a prestat în cele 40 de zile calendaristice din perioada (02.12.2013-10.01.2014) un număr de 450 ore (399,5+55,5 ore), 11,25 ore/zi, în condițiile în care era și angajată a X S.R.L. cu două contracte, unul cu normă întreagă și unul cu timp parțial.

- **M Gh. Andrei P.F.A.** Cu privire la titularul acestui PFA, organele de control au sesizat că în conformitate cu baza de date REVISAL domnul M Gh. Andrei a deținut în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.02.2010- 20.10.2014, calitatea de angajat al X S.R.L. (pe perioadă nedeterminată cu normă întreagă- Director departament informatic). Pentru M Gh. Andrei P.F.A. au fost prezentate documente în relația cu WT S.R.L., contractul 56/11.02.2014 și Raportul de lucru pentru perioada 11.02.2014-28.02.2014 conform cărora în cele 28 zile calendaristice ar fi fost prestate un număr de 150 ore, 8,33 ore/zi, situație care nu poate prezenta o stare de fapt reală în condițiile în care dl M era și angajat al X S.R.L. cu normă întreagă.

- **C Iuliana Alina P.F.A.** Cu privire la titulara acestui PFA, organele de control au sesizat că în conformitate cu baza de date Revisal doamna C Iuliana Alina a fost în perioada de contractare a serviciilor, respectiv 01.12.2010- 20.10.2014, angajată a X S.R.L. (pe perioadă nedeterminată cu normă întreagă- Programator).

Valoarea totală contractată de WT S.R.L. către cele trei persoane fizice autorizate, conform documentelor prezentate, este de X44 lei, fără TVA.

În ceea ce privește valorificarea produselor informatice înregistrate de X S.R.L. ca fiind achiziționate de la WT S.R.L., conform documentelor și informații furnizate prin Nota explicativă de către doamna C Nicoleta în calitate de împuternicit și administrator special:

- pentru factura 649/03.03.2014 s-a precizat că au fost achiziționate programe informatice care au fost vândute către RS S.R.L. în baza contractului nr. 258/15.07.2013, fiind indicate facturile emise de X S.R.L. nr. 1002 din 05.06.2014 (1.122.946 lei), nr. 1119 din 28.07.2015 (1.119.845 lei) și nr. 1129 din 01.09.2015 (307.707 lei). Aceste documente comerciale au ca obiect atât echipamente cât și aplicațiile informatice aferente;

- aferent facturilor de vânzare de mai sus, au fost prezentate situațiile de lucrări nr. 7 din 05.06.2014, nr. 21 din 24.04.2015 și nr. 23 din 05.05.2015 emise de X S.R.L. pentru clientul RS S.R.L.;

- la rândul său, RS S.R.L. ar fi vândut aceste servicii către Primăria CN în baza contractului nr. 211387 din 28.06.2013, ulterior acceptării de către beneficiar a situațiilor de

lucrări nr. 7 din 12.05.2014 și nr. 21 din 05.05.2014 întocmite de RS S.R.L. pentru beneficiarul Primăria CN;

– pentru factura 650/05.03.2014 s-a precizat că au fost achiziționate servicii integrate în echipamentul automat de eliberare a legitimațiilor de călătorie care au fost vândute către RS S.R.L., fiind prezentate următoarele facturi emise de X S.R.L.: nr. 983 din 18.03.2014, nr. 994 din 05.05.2014, nr. 1011 din 14.07.2014, nr. 1031 din 07.10.2014, nr. 1034 din 23.10.2014, nr. 1036 din 24.10.2014, nr. 1043 din 19.11.2014 și nr. 1051 din 12.12.2014 (cu situațiile de lucrări aferente);

– la rândul său, RS S.R.L. ar fi vândut aceste servicii către Primăria CN Napoca, fiind cuprinse în situațiile de lucrări nr. 4 din 28.02.2014, nr. 5 din 08.04.2014, nr. 8 din 30.06.2014, nr. 11 din 24.10.2014 și nr. 13 din 24.10.2014 întocmite de RS S.R.L. pentru beneficiarul Primăria CN, în baza contractului nr. 211387 din 28.06.2013.

În ceea ce privește contractul de achiziție publică nr. 211387/28.06.2013 au fost solicitate și prezentate contractul dintre părți și propunerea financiară câștigătoare, din analiza documentelor se rețin următoarele aspecte:

– contractul de achiziție publică nr. 211387 din 28.06.2013 a fost semnat ca urmare a unei licitații publice organizată de Primăria CN, în urma căreia a fost desemnată câștigătoare asociația RS S.R.L.- X S.R.L., cu societatea RS S.R.L. în calitate de lider, obiectul contractului fiind „*Lucrări pentru modernizarea și extinderea sistemului de transport în comun în zona metropolitană CN- etapa I*”.

– Conform prevederilor art. 35 din OUG nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, act normativ în vigoare în perioada supusă verificării:

„art. 35

(1) *Caietul de sarcini conține, în mod obligatoriu, specificații tehnice.*

(2) *Specificațiile tehnice reprezintă cerințe, prescripții, caracteristici de natură tehnică ce permit fiecărui produs, serviciu sau lucrare să fie descris, în mod obiectiv, în așa manieră încât să corespundă necesității autorității contractante.*”

Totodată, conform prevederilor OUG nr. 34/2006, ofertantul trebuie să prezinte în cadrul ofertei depuse date privind capacitatea tehnică și/sau profesională în cazul în care aceste informații au fost solicitate de către autoritatea contractantă și este obligat să furnizeze informații despre partea din contract pe care urmează să o subcontracteze. În vederea efectuării unor programe informatice cu aplicabilitate specifică, societatea verificată trebuia să transmită prestatorului date referitor la caracteristicile tehnice solicitate, aceste caracteristici trebuind a fi extrase din propunerile tehnice/financiare depuse cu documentația de ofertare, pentru contractele obținute de societatea X S.R.L., care includ astfel de servicii, iar petenta nu a făcut dovada transmiterii către WT S.R.L. a unor astfel de caracteristici tehnice.

– conform acordului de asociere dintre cele două societăți, parte a documentației de participare la licitație, repartizarea activităților este următoarea: RS S.R.L.- efectuarea lucrărilor de construcții, X S.R.L.- furnizare și montare sistem de eliberare legitimații, terminale portabile, puncte de comunicații, platforme integrate hardware și software, implementarea sistemului automat de eliberare a legitimațiilor de călătorie, management de proiect;

– nu au fost prezentate documente din care să rezulte că, în stadiul de ofertare, anumite lucrări și/sau servicii ar face obiectul unei subcontractări, deși conform punctului 21 „Subcontractanți” din contractul nr. 211387 din 28.06.2013: „21.2.- (1) *Executantul are obligația de a prezenta la încheierea contractului toate contractele încheiate cu subcontractanții desemnați. (2) Lista subcontractanților cuprinzând datele de recunoaștere a acestora, precum și contractele încheiate cu aceștia se constituie în anexe la contract.*”;

– în cadrul contractului de furnizare, în valoare totală de 21.054.290 lei a fost identificată și achiziția subsidiară a soluției informatice de implementare în valoare totală de X61 lei, componentă a Platformei integrare de hardware și software pentru sistemul automat de eliberare, care cuprinde, pe lângă echipamente și materiale specifice, Soluție aplicație software taxare, valoarea licitată pentru aceasta din urmă fiind de X62 lei (conform Fișa tehnică nr. 1),

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

respectiv componenta Platformei backup pentru sistemul automat de eliberare a legitimațiilor de călătorie, care cuprinde, pe lângă echipamente și materiale specifice, Soluție aplicație software taxare, valoarea licitată pentru aceasta din urma fiind de X63 lei (conform Fișa tehnică nr. 2). Conform documentelor prezentate, celelalte elemente de software componente ale licitației reprezintă sisteme de operare pentru hardware-ul instalat, cât și sisteme baze de date SQL, elemente care nu necesită dezvoltare specifică adaptată (program informatic specific);

– conform Situației de lucrări nr. 21 întocmită de RS S.R.L. pentru beneficiarul Primăria CN și a proceselor verbale de recepție calitativă semnate de dirigintele de șantier nr. 720/04.03.2015, nr. 721/04.03.2015, 722/04.03.2015 și 723/04.03.2015 au fost recepționate atât partea de hardware cât și partea de software menționate imediat mai sus, fiind avizate spre decontare;

– prin intermediul Situației de lucrări nr. 21, în Sumarul certificatelor lunare, până la data de 05.05.2015 au fost certificate de dirigintele de șantier lucrări executate în valoare totală de 20.523.599 lei din valoarea totală contractată de 21.054.290 lei;

– Situației de lucrări nr. 21 i-au fost anexate manualele de utilizare a aplicației integrate de ticketing, cu toate subsecțiunile acesteia (ex. aplicația controlor, aplicația computer de bord, aplicația de ghișeu etc.) cât și manuale tehnice aferente echipamentelor electronice (validatoare, interfețe touchscreen etc);

– din verificarea celorlalte documente prezentate, respectiv situațiile de lucrări 4, 5, 7, 8, 11 și 13, nu au rezultat elemente care să conducă la concluzia că ar avea ca obiect predarea/recepția de produse informatice.

Se reține deci că serviciile informatice incluse în proiectul „Lucrări pentru modernizarea și extinderea sistemului de transport în comun în zona metropolitană CN- etapa I”, proiect implementat în Municipiul CN de asocierea RS S.R.L.- CS Vison S.R.L., au reprezentat o obligație contractuală asumată de S.C. X S.R.L., participarea și atribuirea contractului urmând demonstrării, prin propunerile tehnice și financiare, a capacității societății de a realiza serviciile contractate fără subcontractori.

Referitor la afirmația petentei că verificarea și analiza Contractului nr. 211387 din 28.06.2013 încheiat între asocierea RS S.R.L.- X S.R.L. și Primăria Municipiului CN, referitor la care în raportul de inspecție fiscală este menționat că „a fost semnat la finalizarea unui proces de licitație publică”, se situa în afara sferei de competență și a atribuțiilor organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

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

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

la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.

Totodată, în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care legiferează că:

**„art. 55 Mijloace de probă**

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

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

**a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;”**

În ceea ce privește forma și conținutul documentelor pe relația cu WT S.R.L. prezentate (contracte, comenzi, anexe la comenzi, situații de lucrări, rapoarte de lucru), se remarcă următoarele:

- contractul de prestări servicii nr. 90/01.02.2009 încheiat cu partenerul WT S.R.L., având ca obiect „realizare servicii informatice conform comenzilor” și-a încetat valabilitatea la data de 01.02.2010, iar petenta nu a prezentat Acte adiționale de prelungire a acestuia, respectiv în niciun document prezentat nu se face referire la prelungirea valabilității contractului;
- serviciile sunt prezentate doar printr-o denumire cu caracter general și nu sunt furnizate informații care să permită identificarea și trasabilitatea acestora, lipsind specificații/documentații tehnice aferente produselor informatice comandate, astfel că, în baza documentelor prezentate de societate nu se poate realiza o corelare între serviciile facturate de WT S.R.L. pentru SC X SRL și serviciile facturate de SC X SRL clienților săi;
- nu au fost prezentate documente din care să rezulte că, în stadiul de ofertare, anumite lucrări și/sau servicii ar face obiectul unei subcontractări către WT S.R.L., în condițiile în care conform punctului 21 „Subcontractanți” din contractul nr. 211387/28.06.2013 încheiat cu Municipiul CN, executantul avea obligația să prezinte la încheierea contractului toate contractele încheiate cu subcontractanții;
- Există inadvertențe între valorile recepționate și cele facturate, sau între valorile facturate și cele înregistrate pentru care nu au fost prezentate niciun fel de explicații;
- Deși conform acestor documente serviciile sunt evaluate în ore-muncă în baza unui tarif orar, diferența dintre numărul total de ore muncă înscrise în situațiile de lucrări ca fiind prestate de persoanele fizice autorizate (1.091 ore) și cel înscris în situațiile de lucrări de către WT S.R.L. (2.006 ore) ar reprezenta rezultatul muncii celor doi angajați ai societății WT S.R.L., persoane care, așa cum a fost prezentat mai sus, nu au fost încadrați în poziții care să necesite cunoștințe IT, altele decât cele de operare a programelor informatice suport (conform fișei postului), și nu au studii în domeniul IT, fiind licențiați în domeniul economic, fapt pentru care s-au ridicat suspiciuni cu privire la aportul adus la dezvoltarea de produse informatice, chiar și participarea acestora la o activitate de acest tip.

Petenta consideră că faptul că în contractul individual de muncă și/sau în fișa postului nu au fost indicate toate atribuțiile salariaților, pe linia participării acestora la realizarea produselor informatice, precum și lipsa unor precizări distincte în documentele referitoare la activitățile de IT efectuate, sunt aspecte care privesc executarea contractului individual de muncă, cu relevanță în raporturile juridice de dreptul muncii și invocă în drept dispozițiile art. 14 din Legea nr. 207/2015 conform căruia „*organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale*”.

Or, în speță, petenta nu a fost sancționată pentru că salariații WT S.R.L. nu au fost încadrați în poziții care să necesite cunoștințe IT, altele decât cele de operare a programelor informatice suport (conform fișei postului), ci pentru că documentele prezentate pentru a se justifica deducerea cheltuielilor și a taxei aferentă prestărilor de servicii nu îndeplinesc exigențele prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele fiscale nu se pronunță în domeniul resurselor umane, cum eronat susține petenta, ci analizează și rețin informații din documentele pe care contestatara însăși, considerând că sunt relevante pentru clarificarea situației de fapt fiscale, le-a prezentat la control, acțiunea inspectorilor fiscali fiind în acord cu prevederile legale referitoare la obiectul inspecției fiscale, așa cum se stipulează la art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, astfel că, argumentul societății referitor la depășirea atribuțiilor de către organelor fiscale nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, se reține ca pertinentă aprecierea organelor de inspecție că serviciile reprezentând aplicații software, licitate de la Primăria Municipiului CN la valoarea totală de X61 lei, au fost realizate de angajații proprii ai X S.R.L., fiind implementate și recepționate ca atare de beneficiar în data de 04.03.2015, și că WT S.R.L. nu a prestat în fapt serviciile analizate în speță, fapt care a condus la diminuarea nejustificată a rezultatului fiscal al CS Vison S.R.L la finele trim. I 2014 cu suma de X15 lei.

În contestația formulată, în ceea ce privește trimiterea făcută de către organele de control la dispozițiile art. 11 alin. (1) Legea nr. 571/2003, petenta consideră în mod eronat că aceste dispoziții au fost fără drept invocate pentru a se justifica, în anii 2019-2020, dreptul de a „reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”, în condițiile în care acest act normativ a fost abrogat de la data de 01.01.2016.

Însă organul de soluționare reține că pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 echipa de control în mod legal a aplicat prevederile Legii nr. 571/2003, și a analizat activitatea contribuabilului din perspectiva legislației fiscale în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile și a intervenit exigibilitatea taxei.

Se reține că în conformitate cu prevederile art. 15 alin. 2 din Constituția României:

**„art. 15 Universalitatea**

**(2) Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.”**

astfel că organele de control nu ar fi putut aplica dispozițiile Legii nr. 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, unor raporturi juridice care s-au născut și au produs efecte anterior intrării în vigoare a prevederilor legale, rămânând supuse reglementării în vigoare la data când au intervenit respectivele raporturi juridice.

Organul de soluționare reține astfel că la data la care au fost înregistrate de către S.C. X S.R.L. cheltuielile și a fost dedusă taxa aferentă operațiunilor cu WT S.R.L., (martie 2014) erau în vigoare și produceau efecte prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal fiind aplicabile operațiunilor exigibile după data intrării acestuia în vigoare, respectiv după data de 01.01.2016.

În cazul tranzacțiilor cu Wind Technologies S.R.L., înregistrate în trim. I 2014, contestatara afirmă că a fost invocat doar primul paragraf al textului de lege și susține că nu a fost motivată în fapt decizia de impunere, și citează în mod eronat dispozițiile art. 11 alin. (1) paragraful al 2-lea „Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a **tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.**”, aceste modificări fiind aduse abia în anul 2015 prin Legea nr. 187 din 2 iulie 2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De altfel, în ceea ce privește motivarea în fapt a deciziei de impunere, așa cum am arătat anterior, soluția adoptată de către echipa de control este în detaliu motivată și justificată, afirmația contestatarii neputând fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Într-adevăr, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost abrogată începând cu data de 01.01.2016, prin art. 502 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispune că „(1) La data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă: i. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare;” dar în cazul de față, fiind analizate tranzacții aferente anului 2014, legea care se aplică este cea în vigoare la acea dată, respectiv Legea nr. 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, reprezentantul societății face trimitere la jurisprudența în Decizia nr. 767/08.05.2019 a Curții de Apel Iași- Secția de contencios administrativ și fiscal și în Decizia nr. 1829/2012 a ÎCCJ, Precum și la jurisprudența Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor (Decizia 177/2011) și a ÎCCJ (Decizia nr. 575/2014 pronunțată în dosarul nr. 1024/33/2011).

În ceea ce privește jurisprudența internă la care petenta face trimitere, organul de soluționare reține că hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecării, așa cum este stipulat la art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia **„Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecării”**.

De asemenea, deciziile Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, au fost emise ca urmare a derulării procedurii de soluționare a contestațiilor fiscale formulate de către alți contribuabili și nu de către X SRL, astfel că cele reținute în considerentele și dispuse prin dispozitivele acestor decizii nu pot produce efecte decât asupra contribuabililor pentru care au fost emise și pentru organele fiscale competente în administrarea procedurilor fiscale pentru respectivii contribuabili.

În motivarea contestației, petenta mai face trimitere la jurisprudența CJUE în cauza Cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL împotriva DGRFP CN în care se dispune că *„administrația nu poate impune persoanei impozabile să întreprindă verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt în atribuția acestei administrații”* și în cauza C-277/14 PPUH Stehcamp unde se precizează că *„Este sarcina administrației fiscale să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine”*, dar, din documentele la dosar nu se reține că echipa de control ar imputa petentei că nu ar fi efectuat anumite verificări la furnizorii săi, așa cum am arătat anterior, societatea fiind sancționată pentru că documentele prezentate pentru a se justifica deducerea cheltuielilor și a taxei aferentă prestărilor de servicii nu îndeplinesc exigențele prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În motivarea contestației pentru acest capăt de cerere, reprezentantul societății precizează că nu este de acord cu *„aprecierea organelor de inspecție”*, formulată pe baza unor *„suspiciuni cu privire la aportul adus la dezvoltarea de produse informatice”* de către salariații WT S.R.L. invocați de organele de inspecție fiscală B Roxana Elena, C Juliana Alina, M Gh. Andrei, întrucât *„aprecierea organelor de inspecție”* și *„suspiciunile”* acestora au fost formulate prin analiza unor stări de fapt, documente și informații aparținând unei perioade care, consideră acesta, sunt în afara termenului de prescripție a dreptului de acțiune al organelor fiscale, respectiv organele de inspecție fiscală au folosit informații din consultarea bazei de date REVISAL/ITM, pentru perioada 2007-2014.

Referitor la aceste susțineri, în primul rând trebuie reținut că cei trei, B Roxana Elena, C Juliana Alina și Mocanii Gh. Andrei, nu au fost salariații ai WT S.R.L. ci ai societății verificate, informațiile prezentate de echipa de control relevând faptul că aceștia, în perioada în care ar fi dezvoltat produsele informatice pentru WT S.R.L., au avut încheiate contracte de muncă cu SC X SRL. În ceea ce privește prescrierea informațiilor din baza de date Revisal, organul de soluționare constată că aceste contracte erau în plată în perioada verificată astfel că organele de control aveau dreptul să le solicite și să rețină aspecte din acestea, precum și faptul că starea de fapt ce rezultă din analiza acestora este aferentă serviciilor pentru care petenta își exercită dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei în anul 2014, când devin exigibile, și nu unei perioade prescrise.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

Cu privire la respingerea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de X15 lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X27 lei, petenta mai afirmă că în mod nelegal organele de control au avut în vedere informații desprinse din analiza unor înscrisuri/ documente întocmite în perioade de timp pentru care dreptul de acțiune al organelor fiscale s-a prescris (contracte încheiate în 2009-2013, facturi emise în anul 2014, comenzi, situații de lucrări, întocmite în 2013, respectiv în 2014), dar această afirmație se reține ca eronată, interpretarea dată de petentă prevederilor legale privind prescripția fiind vădit distorsionată.

În fapt, deoarece societatea a înregistrat într-o perioadă fiscală pentru care așa cum am arătat anterior, nu s-a împlinit termenul de prescripție (2014), cheltuieli și TVA cu drept de deducere în baza unor contracte comerciale, comenzi sau alte documente, încheiate într-o perioadă prescrisă, aceasta este ținută să le prezinte la control, fiind obligația sa legală să justifice dreptul de deducere exercitat cu mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate. În cazul în care organele de control constată unele deficiențe în legătură cu documentele prezentate la control, singura restricție reținută în sarcina lor este aceea de a stabili obligații fiscale pentru perioada prescrisă, ci nu pentru perioada pentru care termenul de prescripție nu s-a împlinit.

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

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

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

Astfel, se reține că SC X SRL și-a exercitat în perioada 2014 dreptul de deducere pentru cheltuieli cu serviciile prestate și TVA aferentă, în baza unor facturi care aparțin acestei perioade, dar, având în vedere faptul că în cazul serviciilor legiuitorul a prevăzut că pentru exercitarea dreptului de deducere nu este suficient ca persoana impozabilă să dețină o factură legal întocmită, era obligația petentei să prezinte orice documente considera aceasta că sunt necesare pentru a justifica prestarea efectivă, indiferent de perioada în care acestea au fost încheiate.

În fapt, constatările inspectorilor fiscali au avut în vedere doar starea de fapt la data exercitării dreptului de deducere (2014), în baza facturilor emise din perioada pentru care dreptul de prescripție nu era împlinit, chiar dacă pentru justificare au fost prezentate documente întocmite anterior. De altfel, faptul că societatea desfășoară operațiuni cu parteneri comerciali în baza unor contracte încheiate între părți anterior perioadei cu drept de verificare, nu echivalează cu faptul că operațiunile nu mai pot face obiectul verificărilor fiscale indiferent de exercițiul financiar în care sunt exigibile, în condițiile în care perioada de contractare este un atribut al voinței părților și poate fi diferită de anul fiscal. Astfel, în condițiile în care contractele produc efecte și influențează obligațiile fiscale ale partenerilor pe întreaga perioadă de derulare și punere în execuție a acestora, care se poate întinde pe parcursul mai multor exerciții financiare, solicitarea de a fi prezentate la control nu este în afara prevederilor legale.

În consecință, organul de soluționare nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația petentei cum că echipa de control ar fi stabilit obligații suplimentare prin invocarea unor documentele care „au fost emise și reflectau stări de fapt fiscale aferente unei perioade fiscale prescrise”.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*



a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă de X15 lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X104 lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X27 lei.

**B.3. Referitor la cheltuielile în sumă de X28 lei și la TVA în sumă de X29 lei, respinse la deducere**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin organele specializate, este să se pronunțe dacă cheltuielile cu respectivele prestări de servicii sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile.**

**În fapt**, cu prilejul verificărilor efectuate, organele de control au constatat că X S.R.L. a dedus din punct de vedere fiscal cheltuieli în valoare totală de X28 lei, evidențiate în contul 628-„Alte servicii executate de terți” și TVA aferentă în sumă totală de X29 lei, în baza unor facturi emise de partenerul RS S.R.L., CUIX în data de 23.12.2015.

1. Cu privire la serviciile achiziționate de la RS SRL în baza facturilor nr. 1184/23.12.2015, în valoare de X51 lei și nr. 1185/23.12.2015, în valoare de X52 lei, prin Nota explicativă înregistrată la societate sub nr. 10847 din 03.12.2020, dată de doamna C Nicoleta în calitate de împuternicit și administrator special, se precizează că au fost valorificate prin Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat de X S.R.L. cu T S.A. Arad, proiect complementar sistemului de bike sharing existent în Municipiul T, fiind emise facturile nr. 1136/05.10.2015 și nr. 1139/21.10.2015.

Dar în urma analizei documentelor prezentate la control, inspectorii fiscali au concluzionat că aceste servicii achiziționate de X S.R.L. de la RS S.R.L., în valoare totală de X56 lei, nu au făcut parte din valoarea contractată de CS Vison S.R.L. prin contractul nr. 375/02.12.2014 încheiat de societatea verificată cu T S.A. Arad, și nici nu au fost necesare activității desfășurate de societatea verificată, drept pentru care, cheltuielile în sumă de X56 lei și TVA aferentă în sumă de X105 lei, au fost respinse la deducere.

2. Cu ocazia inspecției fiscale, în ceea ce privește deducerea cheltuielilor în valoare totală de X60 lei și a TVA în sumă de X106 lei, înregistrate aferent serviciilor achiziționate de la S.C. RS S.R.L. în baza facturilor nr. 1178/23.12.2015, nr. 1179/23.12.2015, nr. 1180/23.12.2015, nr. 1181/23.12.2015, nr. 1182/23.12.2015, nr. 1183/ 23.12.2015, nr. 1186/23.12.2015, nr. 1188/23.12.2015 și nr. 1189/23.12.2015, societatea verificată a susținut că valoarea „este inclusă în contractul nr. 258 din 15.07.2013 încheiat între X SRL și RS care a fost încheiat ca urmare a necesității furnizării sistemului integrat prevăzut în contractul numărul 211387 din 28.06.2013 între Primăria CN Napoca și RS în calitate de lider al asocierii”.

Întrucât nu au fost prezentate documente care să confirme susținerea de mai sus a societății, organele de control au solicitat prin poșta electronică, în data de 04.12.2020, „facturile de valorificare către beneficiarul final (CN) a aplicațiilor informatice achiziționate de la RS în data de 23. 12.2015”, dar până la finalizarea acțiunii de inspecție nu au fost prezentate nici acestea și niciun alt document din care să rezulte valorificarea mai departe a acestor servicii, drept pentru care, cheltuielile în sumă de X60 lei și TVA în sumă de X106 lei au fost respinse la deducere.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**“art. 19 Reguli generale**

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

#### **art. 21 Cheltuieli**

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

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

[...]

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

coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, care dispun:

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

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, trebuie să fie încheiate contracte și să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare.

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, la art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

**„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

a) operațiuni taxabile;”.

**art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar realizarea operațiunilor și justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Pe cale de consecință, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

În speță, organul de soluționare reține că în luna decembrie 2015 petenta a achiziționat de la RS SRL servicii în valoare totală de X28 lei și a dedus TVA aferentă în sumă de X29 lei, în facturile de achiziții fiind înscrise diverse servicii.

**1. În ceea ce privește serviciile în sumă de X56 lei, achiziționate în luna decembrie 2015 de la RS SRL**, din documentele la dosar se reține că în factura nr. 1184/23.12.2015, în valoare de X51 lei, este înscris „c/val servicii conform contract nr. 351/27.03.2015”, obiectul acestui contract fiind „realizarea serviciului de sincronizare stații pentru bikesharing”, iar în factura nr. 1185/23.12.2015, în valoare de X52 lei, este înscris „c/val servicii conform contract nr. 352/27.03.2015”, obiectul acestui contract fiind „testarea implicațiilor de extindere tronson comun asupra produsului integrat de ticheting”. La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentantul societății precizează în scris că aceste servicii au fost mai departe valorificate prin Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat de X S.R.L. cu T S.A. Arad, fiind emise facturile nr. 1136/05.10.2015 și nr. 1139/21.10.2015.

Societatea a prezentat pentru justificare Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat între X S.R.L., în calitate de furnizor și T S.A. Arad, în calitate de beneficiar, Anexa 1 la Contract, facturile emise și Procesele verbale de recepție, instalare și configurare bunurilor furnizate și a precizat că serviciile de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun” erau necesare a fi realizate deoarece proiectul de la T trebuia să fie complementar și integrat cu sistemul de bike-sharing existent în T.

Referitor la livrarea sistemului de bike-sharing implementat în municipiul T, în contestația formulată, societatea precizează că a presupus lucrări de construcție, producție și instalare a:

- 24 rasteluri automate de biciclete din care: 18 stații de biciclete de tip 20 OS, 2 stații de biciclete de tip 20 DS, 1 stație de biciclete de tip 40 OS, 4 stații de biciclete de tip 40 DS;
- producția și montarea a 11 stații de autobuz din care: 6 stații de transport în comun de dimensiune medie cu afișaj digital, 4 stații de transport în comun de dimensiune medie simplă, 1 stație de transport în comun de dimensiune mare cu afișaj digital;
- livrarea a 300 biciclete dotate cu electronică;
- înființarea unui centru de date de management operațional ce conține echipamentele necesare funcționării și administrării sistemului automat de închiriere a bicicletelor;
- **instalarea** aplicațiilor de bază și specifice.

Din analiza documentelor prezentate de societate la control, anexate la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

a) Contractul nr. 375/16.07.2015 încheiat între X S.R.L., în calitate de furnizor și T S.A. Arad, în calitate de beneficiar este un contract de furnizare bunuri și/sau va presta serviciile pe bază de comandă, care va deveni anexă la contract. Conform Anexei 1 la contract, au fost comandate bunuri (stații de biciclete) în valoare de X107 lei plus TVA și servicii aferente instalării și configurării stațiilor de biciclete în valoare de X108 lei plus TVA.

Se reține deci că T S.A. Arad nu a comandat servicii de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun” iar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă că acest beneficiar a comandat și a recepționat astfel de servicii.

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecției fiscale au constatat că serviciile în valoare totală de X56 lei, înregistrate de X S.R.L. pe cheltuieli în baza facturilor nr. 1184/23.12.2015 și nr. 1185/23.12.2015 emise de RS S.R.L., nu sunt aferente veniturilor realizate în baza contractului nr. 375/16.07.2015, serviciile de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun” nefiind incluse în obiectul acestuia, de furnizarea de stații de biciclete, instalarea și configurarea acestora.

În motivarea contestației, societatea precizează că înțelege să conteste motivul de fapt invocat de organele de inspecție fiscală „serviciile achiziționate de X S.R.L. de la RS S.R.L. prin facturile nr. 1184/23.12.2015 și nr. 1185/23.12.2015 în valoare totală de X56 lei, nu au făcut parte din valoarea contractată de CS Vison S.R.L. prin contractul nr. 375/02.12.2014 încheiat de societatea verificată cu T S.A. Arad”, justificând că potrivit art. 4.1. din contractul nr. 375/02.12.2014, prețul total al contractului de furnizare este de X109 lei, la care se adaugă T.V.A., ceea ce, consideră ea, demonstrează că suma totală a contractului de X109 lei include și serviciile achiziționate de X S.R.L. de la RS S.R.L. în valoare totală de X56 lei.

Dar această afirmație a petentei nu poate fi reținută de către organul de soluționare deoarece faptul că prețul total al contractului nr. 375/16.07.2015 (X109 lei) este superior valorii achizițiilor de la RS S.R.L. (X56 lei) nu presupune automat că acestea au fost incluse în obiectul contractului nr. 375/16.07.2015, iar societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă contractarea de către T S.A. Arad, în calitate de beneficiar, a unor servicii de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de Bike-Sharing” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun”, comanda anexată la contractul nr. 375/16.07.2015 indicând doar servicii de „instalare stație” biciclete și de „configurare stație” biciclete, în sumă totală de X108 lei.

b) Contractul nr. 375/16.07.2015 a fost încheiat la aproximativ patru luni după „subcontractarea” de către SC X SRL a serviciilor de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun” pentru prestatorul RS SRL, cu care au fost încheiate contractele nr. 351/27.03.2015 respectiv 351/27.03.2015.

De asemenea, conform documentelor prezentate de petentă pe relația RS SRL cu furnizorii săi, aceasta ar fi „subcontractat” serviciile de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de Bike-Sharing” către SC WT SRL, în calitate de prestator, în data de 28.01.2015, când este datat contractul nr. 80, deci cu 6 luni înainte ca acestea să fie contractate de X SRL de la beneficiarul T S.A.

Prin contestația formulată petenta nu explică necesitatea contractării serviciilor de la RS SRL (27.03.2015), anterior încheierii cu beneficiarul T S.A. (16.07.2015), și nici nu furnizează o explicație pertinentă cu privire la cronologia nefirească a contractelor prezentată mai sus, rezumându-se să afirme că „cronologia procesului comercial, sunt aspecte care privesc executarea contractelor comerciale, cu relevanță exclusivă în raporturile juridice de dreptul civil.”

Or, pentru justificarea exercitării dreptului de deducere, petenta este ținută răspunzătoare să prezinte explicații și documente justificative credibile, care să permită probarea prestării efective și a necesității achiziției în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

c) În timpul controlului, societatea a mai prezentat și Contractul de achiziție publică nr. 161/ 09.06.2015 încheiat cu Municipiul T, tot ulterior contractelor nr. 351/27.03.2015 respectiv 351/27.03.2015 încheiate cu RS SRL, având ca obiect furnizarea, montarea și punerea în funcțiune a dotărilor necesare funcționării stațiilor de vaporetto și închirieri biciclete în cadrul proiectului „Reabilitarea infrastructurii urbane a malurilor Canalului Bega”. În contestația formulată, petenta precizează faptul că acest contract „include furnizarea a 140 de biciclete, 2000 de carduri de membru, 2 servere și software-ul aferent.”, fără să facă vreo referire la servicii de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun”.

De asemenea, au fost prezentate și documentele întocmite pe parcursul derulării contractului (propunere financiară, procese verbale de recepție), din conținutul cărora se constată că au fost furnizate soluții software de bază pentru sistemul de management al închirierii de biciclete și eliberare bilete, oferite direct de X S.R.L. (în calitate de producător), astfel:

- Software localizare/checkin/checkout la valoarea de X57 lei,
- Software facturare/client management la valoarea de X58 lei și
- Portal bikesharing (Înregistrare/my account) la valoarea de X59 lei.

Rezultă deci că nici obiectul acestui contract nu a presupus prestarea serviciilor de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun”, facturate de RS S.R.L. către societatea verificată și analizate în speță.

d) În baza contractului nr. 375/16.07.2015, petenta a emis facturile nr. 1136/05.10.2015 și nr. 1139/21.10.2015, reprezentând: 4 stații biciclete cu 20 porți și 5 stații biciclete cu 40 porți, serviciile de instalare și configurare aferente acestora (15.500 lei/stație 20 porți, respectiv 19.805 lei/stație 40 porți). Conform proceselor verbale de recepție, instalare și configurare din 05.10.2015, din 20.10.2015 și din 22.10.2015 prezentate, aceste stații nu au fost puse în funcțiune la data întocmirii documentului în cauză.

În motivarea contestației reprezentantul societății nu este de acord cu motivul de fapt invocat de organele de inspecție fiscală: „*aceste stații nu au fost puse în funcțiune la data întocmirii documentului în cauză*”, întrucât, potrivit proceselor verbale de recepție, instalare și configurare a stațiilor de biciclete cu un anumit număr de porți, întocmite conform prevederilor CONTRACTULUI DE FURNIZARE PRODUSE ȘI SERVICII AFERENTE nr. 375/16.07.2015, încheiat cu T S.A. Arad, stațiile respective de biciclete au fost livrate, **instalate și configurate**, au fost recepționate corespunzător de beneficiarul T S.A. Arad, care prin acceptarea la plată a acestora și efectuarea plăților a confirmat îndeplinirea în totalitate și corespunzătoare a obligațiilor contractate de subscrisa.

Dar aspectul că stațiile nu au fost puse în funcțiune la data semnării proceselor verbale de recepție, instalare și configurare din 05.10.2015, din 20.10.2015 și din 22.10.2015 nu a fost motivul de fapt pentru care organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă de X56 lei și TVA aferentă în sumă de X105 lei, fiind doar o preluare a celor înscrise în procesele verbale.

În fapt, în speță se reține că organele de control în mod legal au respins la deducere cheltuielile în sumă de X56 lei și TVA aferentă în sumă de X105 lei, constatând că documentele prezentate pentru justificare nu îndeplinesc exigențele prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 48 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv nu probează necesitatea și utilizarea ulterioară în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

Prestarea serviciilor de instalare și configurare a stațiilor de biciclete livrate, faptul că acestea erau funcționale la data recepției, nu este echivalentă cu prestarea serviciilor de „Realizarea serviciului de sincronizare stații de BS” și de „Testarea implicațiilor de extindere tronson comun”, în drept, așa cum se prevede la art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, fiind obligația petentei să probeze cele susținute, obligație care în speță nu a fost îndeplinită.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

**2. Cu privire la serviciile în valoare totală de X60 lei achiziționate de la societatea RS S.R.L.,** înregistrate în baza facturilor nr. 1178/23.12.2015, nr. 1179/23.12.2015, nr. 1180/23.12.2015, nr. 1181/23.12.2015, nr. 1182/23.12.2015, nr. 1183/ 23.12.2015, nr. 1186/23.12.2015, nr. 1188/23.12.2015 și nr. 1189/23.12.2015, în contestația formulată societatea reia cele precizate în Nota explicativă înregistrată la societate sub nr. 10847 din 03.12.2020, dată de doamna C Nicoleta în calitate de împuternicit și administrator special, respectiv că valoarea „*este inclusă în contractul nr. 258 din 15.07.2013 încheiat între X SRL și RS care a fost încheiat ca urmare a necesității furnizării sistemului integrat prevăzut în contractul numărul 211387 din 28.06.2013 între Primăria CN și RS în calitate de lider al asocierii*”.

Or, în contractul nr. 258 din 15.07.2013 anexat la dosar, **X SRL are calitatea de FURNIZOR și RS SRL calitatea de BENEFICIAR**, astfel că nu se justifică efectuarea de achiziții de la RS SRL în baza acestui contract. În fapt, din prevederile acestui contract reiese faptul că X SRL se angajează să furnizeze produse, să execute lucrări de construcții să presteze servicii pentru îndeplinirea obiectivului „*Lucrări de modernizare și extindere a sistemului de transport în zona metropolitană CN- etapa1*”, valoarea totală contractată fiind de X110 lei. Se reține deci că în baza acestui contract **X SRL trebuia să factureze pentru RS SRL bunuri și servicii în valoare totală de X110 lei.**

De altfel, în fiecare factură din cele analizate în speță, este înscris câte un număr de contract, astfel că justificarea petentei că valoare totală de X60 lei este inclusă în contractul nr. 258 din 15.07.2013 încheiat cu RS SRL este contradictorie.

Astfel:

– în factura nr. 1178/23.12.2015, în valoare de X45 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 383.1/03.08.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*servicii de dezvoltare suplimentară la infrastructura de comunicații componente TVM (printer, coin hopper)*”;

– în factura nr. 1179/23.12.2015, în valoare de X46 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 385.1/03.08.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*dezvoltare mecanism de autorecover BNR*”;

– în factura nr. 1180/23.12.2015, în valoare de X47 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 388.1/24.08.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*dezvoltarea sistemului de monitorizare echipamente de ticketing*”;

– în factura nr. 1181/23.12.2015, în valoare de X48 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 348/27.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*extinderea aplicației TVM pentru a include schemele de gratuități*”;

– în factura nr. 1182/23.12.2015, în valoare de X49 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 349/27.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*extinderea și costumizarea aplicației de vânzare cu algoritm privind taxa specială*”;

– în factura nr. 1183/23.12.2015, în valoare de X50 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 350/27.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*extinderea aplicației de vânzare pentru a include schemele de gratuități*”;

– în factura nr. 1186/23.12.2015, în valoare de X53 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 353/30.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*analiza produsului TVM în raport cu standardele de securitate SR-EN 60950, SR-EN 50022*”;

– în factura nr. 1188/23.12.2015, în valoare de X54 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 355/30.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*aplicația autodeploy echipamente imbarcate*”;

– în factura nr. 1189/23.12.2015, în valoare de X55 lei, este înscris „*c/val servicii conform contract nr. 356/30.03.2015*”, iar obiectul acestui contract este reprezentat de „*monitorizare și evaluare performanță validatoare imbarcare*”.

Totodată, conform actelor adiționale anexate la contestație, contractul de achiziție publică nr. 211387 din 28.06.2013, semnat ca urmare a unei licitații publice organizată de Primăria CN, în urma căreia a fost desemnată câștigătoare asociația RS S.R.L.- X S.R.L., cu societatea RS

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

S.R.L. în calitate de lider, și având ca obiect contract „*Lucrări pentru modernizarea și extinderea sistemului de transport în comun în zona metropolitană CN- etapa I.*” a avut termen de executare a lucrărilor data de 31.03.2015 (prevăzut în Actul adițional nr. 5/2015 încheiat în 25.02.2015), iar contractele de mai sus au fost încheiate în mare parte în perioada 27.03-30.03 2015, iar două dintre ele în luna august 2015, astfel că nu se justifică achiziția acestor servicii pentru furnizarea lucrărilor asumate prin contractul nr. 211387 din 28.06.2013. De altfel, cum însăși petenta afirmă în contestație, lucrările de modernizare și extindere a sistemului de transport public în zona metropolitană CN- etapa I contractate, s-au finalizat în data de 17.04.2015 și nu au fost prezentate documente din care să rezulte prelungirea termenelor sau neconformități imputabile realizatorului aplicațiilor informatice dezvoltate.

Totodată, organele de control au constatat că singurele poziții care prevăd programe IT dezvoltate independent și conexe din cadrul soluției tehnice aferente proiectului „*Lucrări pentru modernizarea și extinderea sistemului de transport în comun în zona metropolitană CN- etapa 1*”, obiect al contractului în cauză, au valoarea totală de X61 lei (X62 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 1+ X63 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 2), acestea fiind recepționate în totalitatea lor la data de 04.03.2015, după cum reiese din Procesele verbale de recepție calitativă semnate de dirigintele de șantier nr. 720/04.03.2015, nr. 721/04.03.2015, nr. 722/04.03.2015 și nr. 723/04.03.2015.

Petenta invocă Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr. 766/2/2013, subliniind că a prezentat Procese verbale de recepție, or în speță se reține că petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte că serviciile facturate de RS S.R.L. au fost incluse în veniturile realizate de X S.R.L. în baza Contractului nr. 211387/28.06.2013 încheiat între Municipiul CN și asocieria RS S.R.L.- X S.R.L., asocierie constituită în vederea participării la licitația publică, nefiind probată condiția ca TVA/cheltuielile să fie aferente obținerii de venituri taxabile/impozabile.

Mai mult, în speță, din documentele la dosar se reține că societatea nu a prezentat nici cu prilejul inspecției fiscale și nici în procedura de contestare, niciun document din care să rezulte valorificarea mai departe către un beneficiar final (Primăria CN sau altă persoană impozabilă) a acestor servicii, respectiv înregistrarea de venituri în contrapartidă.

X S.R.L. a prezentat atât la control cât și cu prilejul contestației, documente prin care se acreditează ideea că aceste servicii, care i-au fost facturate de societatea RS S.R.L., ar fi fost executate ca urmare a subcontractării succesive către societățile WT S.R.L. și CSD S.R.L., respectiv, mai departe, către persoane fizice autorizate care, potrivit REVISAL, dețineau calitatea de angajați ai ultimei societăți în perioada de referință, dar nu probează utilizarea acestor servicii pentru obținerea de venituri impozabile/taxabile.

În ceea ce privește forma și conținutul documentelor prezentate în vederea justificării achizițiilor de servicii efectuate de la RS S.R.L., se rețin următoarele aspecte:

- în cazul achizițiilor de la societatea RS S.R.L., în valoare de X60 lei, pentru toate serviciile informatice data recepției la X SRL (23.12.2015) coincide cu data recepționării acestora de către RS S.R.L. de la subcontractorii săi. Or, faptul că aceste componente ale programelor informatice extind sau analizează/monitorizează un produs integrat deja existent, naște semne de întrebare privind testarea, analiza și monitorizarea acestor servicii subcontractate independent. De altfel, petenta nu a prezentat niciun contract prin care să fi fost suplimentate/extinse serviciile de realizare aplicație software contractate de la beneficiarul Primăria Municipiului CN prin Contractul de achiziție publică nr. 211387/28.06.2013;

- documentele prezentate de RS S.R.L. cu privire la subcontractorii săi nu respectă cronologia procesului comercial, respectiv subcontractarea serviciilor s-a realizat în perioada ianuarie-februarie 2015, înainte ca X S.R.L., în calitate de beneficiar, să încheie contractele cu RS S.R.L. în calitate de prestator (martie 2015, august 2015), deși forma contractelor pe lanțul de contractare este similară, obiectul contractelor fiind identic;

- serviciile informatice specificate în contracte sau solicitate prin comenzi, sunt definite general, neavând descriși parametri tehnici și de performanță, și fără o prezentare a

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

caracteristicilor specifice solicitate, respectiv fără a fi definită zona de aplicabilitate a produsului finit;

- situațiile de lucrări sunt sumar întocmite și conțin doar informații generale, respectiv: număr ore, tarif orar, valoare totală, deși prin contract acestea nu au fost precizate și nu au fost prezentate documente din care să reiasă negocierea unui tarif orar între părți, nu se realizează descrierea serviciilor fiind preluată din contract doar denumirea generală a acestora, iar în procesele verbale de recepție prezentate se precizează că serviciile au fost prestate în bune condiții și prețurile corespund cu cele din contract;

- pentru serviciile de „*analiza produsului TVM*” (contractul 353/30.03.2015) „*monitorizare și evaluare performanță validatoare îmbarcare*” (contractul 356/30.03.2015) părțile încheie Proces verbal de recepție în care se precizează că au fost prestate în bune condiții și în cantitatea din tabel, dar pentru a fi justificate acest tip de servicii ar fi trebuit întocmite documente care să cuantifice procesul de analiză/monitorizare și să descrie rezultatul analizei produsului/permanța validatoarelor de îmbarcare pe baza constatărilor evaluării, documente care nu au fost prezentate nici la control și nici în procedura contestației.

Societatea afirmă că organele de control remarcă „*lipsa specificațiilor/ documentațiilor tehnice aferente produselor informatice*” dar nu precizează care dintre facturile nu întrunesc calitatea de document justificativ, care sunt cerințele de formă sau de fond neîndeplinite, care sunt cerințele de formă sau de fond neîndeplinite de fiecare din contractele, comenzile și procesele verbale de recepție atașate facturilor, care sunt cerințele/aspectele care ar fi trebuit conținute de fiecare dintre contractele, comenzile și procesele verbale de recepție prezentate și care sunt documentele justificative care ar fi trebuit să fie deținute pentru a reflecta necesitatea și realitatea cheltuielilor efectuate, respectiv în baza căror prevederi legale.

Dar, în cauză nu a fost sesizată neîndeplinirea condiției de formă, fie că este vorba de facturi, contracte sau de alte documente prezentate, ci faptul că nu s-a probat fondul tranzacțiilor. Așa cum am arătat anterior, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, pentru justificare legiuitorul neimpunând un anumit format și conținut al acestora, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (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, cu posibilitățile interne ale societății și cu specificul activității desfășurate.

În speță, se constată că, așa cum au sesizat organele de inspecție fiscală, serviciile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere sunt prezentate în documente doar printr-o denumire de servicii cu caracter general și nu sunt furnizate informații care să permită identificarea și verificarea trasabilității acestora, lipsind specificații/documentații tehnice aferente produselor informatice comandate, astfel că în baza documentelor prezentate de societate nu se poate realiza o corelare a serviciilor facturate de RS S.R.L. pentru X SRL și serviciile facturate de X SRL clienților săi.

Contestatară susține că aspectele privind forma contractelor pe lanțul de contractare, obiectul contractelor, definirea serviciilor informatice specificate în contracte sau solicitate prin comenzi, forma și conținutul situațiilor de lucrări și proceselor verbale de recepție, cronologia procesului comercial, sunt aspecte care privesc executarea contractelor comerciale, cu relevanță exclusivă în raporturile juridice de dreptul civil, fapt care nu poate fi reținut de organul de soluționare, în condițiile în care conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a normelor date în aplicare, pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile există obligativitatea întocmirii de contracte și prezentarea de documente precum situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, ceea ce în mod normal presupune că existența acestora trebuie verificată de către organele de control. Într-adevăr pe linia civilă, dintre cei doi parteneri comerciali, conținutul documentelor asumate de



aceștia este cel agreat de părți, dar în relația cu organul fiscal contribuabilul trebuie să dovedească realitatea și necesitatea efectuării cheltuielilor/deducerii taxei cu documente care să permită să se verifice dacă achiziția este efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

Astfel, reiterarea de către petentă a dispozițiilor art. 14 din Legea nr. 207/2015, conform căroră „organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale” este de prisos în condițiile în care operațiunile au fost analizate de către echipa de control strict din perspectiva respectării dispozițiilor Codului fiscal.

Referitor la cele trei societăți implicate în operațiunile care au stat la baza constatărilor fiscale, organele de control au reținut următoarele:

- în perioada de referință, societățile X S.R.L. și RS S.R.L. au fost afiliate în accepțiunea prevederilor art. 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- din datele privind licitațiile publice s-a constatat că societățile X S. R.L. și RS S.R.L. au participat în parteneriat la mai multe licitații publice;

- societățile X S.R.L, RS S.R.L. și WT S.R.L. funcționează în cadrul aceleiași zone investiționale, adjudecând succesiv licitații publice cu același obiect (ex. proiecte bike-sharing, service, operare etc.) deschise de unități administrativ- teritoriale diferite;

- asociatul unic al societății WT S.R.L. la data tranzacțiilor, deținea și calitatea de angajat la RS S.R.L. ca și funcționar administrativ;

- administratorul societății WT S.R.L. la data tranzacțiilor, deținea și calitatea de angajat al X S.R.L. în funcția de agent vânzări;

fiind identificat un grup de societăți care par a avea obiective și administrare comune, între care se înregistrează tranzacții comerciale, participări comune la licitații publice, având ca asociați sau administratori persoane ce dețin sau au deținut calitatea de angajați în societăți din cadrul grupului menționat, societăți care aparent funcționează independent.

În susținerea contestației petenta dă diferite exemple, respectiv precizează că materialele ce reprezintă cablaje sunt folosite pentru instalații în interiorul echipamentelor, materialele ce reprezintă subansamble electronice sunt folosite ca și părți componente ale echipamentelor sau livrate ca atare, un automat de bilete are în componență și un monitor LCD, o unitate de comandă, placă de bază etc., or în cauzele analizate în speță organele de control au respins la deducere doar cheltuielile cu anumite **servicii** informatice/de programare, și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile legale de deducere, **nefiind puse în discuție achiziții de bunuri și materiale.**

Petenta afirmă în motivarea contestației că livrarea sistemului de e-ticketing în transportul public urban în Municipiul CN a presupus modernizarea a 87 stații de transport public din municipiu, în vederea creșterii atractivității sistemului de transport public de călători, și enumeră lucrările care fac parte din proiect, respectiv:

- realizarea a 94 de copertine (zone de așteptare) și dotarea acestora;
- implementarea unui sistem automat de eliberare automată a legitimațiilor de călătorie care cuprinde: furnizarea a 61 de automate de eliberare a legitimațiilor de călătorie în 60 de stații, 136 de validatoare exterioare pentru validarea legitimațiilor de călătorie în 67 de stații;
- dotarea a 327 de mijloace de transport de tip autobuz, troleibuz și tramvai cu echipamente de taxare îmbarcate: validatoare duale pentru validarea legitimațiilor de călătorie și computere de bord utilizate pentru stocarea datelor culese de validatoare și descărcarea lor în punctele special amenajate în acest scop;
- implementarea în toate stațiile modernizate a unui sistem de informare călători respectiv furnizarea a 74 panouri de afișaj care afișează timpul de sosire în stație a autobuzelor;

- furnizarea a 20 de terminale portabile destinate supracontrolului ca modalitate de realizare a controlului validității legitimațiilor de călătorie;
- dotarea hardware și software a 7 locații de eliberare a legitimațiilor de călătorie specifice sistemului automat de eliberare a legitimațiilor de călători;
- asigurarea a 9 puncte de transfer date cu rol de tampon în transferul de date între vehicule și echipamentele instalate la locația centrală;
- înființarea a unui centru de date principal de management operațional ce conține echipamentele necesare funcționării și administrării sistemului automat de eliberare a legitimațiilor de călătorie;
- înființarea unui centru de date secundar (de back-up) unde este implementat un sistem de sincronizare a serverelor cu cele de la sediul central, astfel încât, să poată funcționa ca centru de comandă în cazul indisponibilității sediului central;
- instalarea aplicațiilor software de bază și dedicate.

Cu privire la aceste precizări se constată că descriu în fapt obiectul contractului asumat cu Primăria Municipiului CN din care, așa cum reiese și din precizările petentei și așa cum am arătat anterior, serviciile de creare a aplicațiilor software constituie o mică parte, în fapt X61 lei (X62 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 1+ X63 lei conform analizei de preț Fișa tehnică nr. 2) și au fost realizate de angajații proprii ai SC X SRL.

Contestatară enumeră la pag. 57-58 din contestație și alte lucrări pe care le-ar fi realizat, și care fac parte din alte proiecte, respectiv nu sunt cuprinse în contractul încheiat cu Municipiul CN pentru derularea căruia susține că a achiziționat serviciile de la RS SRL analizate în speță (de exemplu a efectuat: Livrarea sistemului de bike-sharing implementat în municipiul CN în cadrul proiectului „Rețea de stații seif- service de biciclete, piste și trasee pentru bicicliști”, Livrarea către Compania de transport public CN SA a unui număr de 541 bucăți validatoare duale pentru card ISO 14443 Type A și Type B și bilete de hârtie compatibile cu sistemul e-ticketing implementat în municipiul CN, contract încheiat în 26.06.2014 și recepționat în 10.03.2015, Livrarea către Compania de transport public CN SA de servicii de reparații în cadrul sistemului de ticketing în afara celor care fac obiectul garanției, contract încheiat în 24.05.2016, fiecare comandă fiind recepționată pe parcursul anilor 2016-2017, etc.), dar nu prezintă care ar fi legătura dintre aceste proiecte și serviciile analizate în speță și cum justifică acestea legalitatea exercitării dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de X60 lei și pentru TVA în sumă de X106 lei.

Petenta afirmă că pe tot parcursul execuției contractului, până la stingerea obiecțiunilor de la procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, și ulterior pe toată perioada de garanție până la semnarea procesului verbal de recepție finală, a avut obligația de a asigura beneficiarului accesul și funcționarea tuturor funcțiilor și specificațiilor sistemului integrat și că, spre exemplu, dacă o anumită funcție software nu s-a regăsit în releas-ul instalat, dar era solicitată explicit sau implicit prin caietul de sarcini, a avut obligația de a o introduce într-un nou release software, costurile aferente probelor, serviciilor de întreținere și altele asemenea fiind în sarcina furnizorului, dar nu prezintă niciun document din care să rezulte obiecțiuni la recepția lucrărilor, lipsa unor funcții din sistemul integrat care erau prevăzute în caietul de sarcini etc.

De asemenea, petenta mai afirmă că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerație și prevederile OMFP nr. 3055/2009 pct. 184 alin. (2) și alin. (3), conform cărora, efectuarea unei operațiuni economico-financiare este probată din punct de vedere **contabil**, de orice document în care se consemnează aceasta și ale pct. 446 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate conform cărora stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

În speță însă, echipa de control nu a justificat respingerea la deducere a cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată de neîndeplinirea obligațiilor **contabile** și/sau declarative de către persoana impozabilă, ci pentru că nu a fost probată îndeplinirea condiției

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

de fond pentru deducere. Într-adevăr, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, **proces-verbale de recepție**, rapoarte de lucru (...), dar dacă petenta a prezentat pentru achizițiile de servicii pe lângă facturi, contracte și Procese verbale de recepție, se reține că pentru serviciile înscrise sumar în acestea nu a prezentat documente din care să rezulte că au fost cuprinse în produsele facturate mai departe clienților săi.

Cu privire la sesizarea petentei că organele de inspecție fiscală nu au verificat realitatea celor înscrise în documentele prezentate prin efectuarea unor cercetări la fața locului, expertize sau prin efectuarea de controale încrucișate la furnizorii și clienții săi, se reține că legiuitorul a dispus la art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală că:

**„art. 55 Mijloace de probă**

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

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

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de constatări la fața locului;*
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

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

Astfel, prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare, lăsând la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

În speță, se reține că o cercetare la fața locului ar fi permis doar reținerea la zi a existenței unor lucrări, fără să permită cuantificarea serviciilor de programare și nici dacă furnizorul referitor la care societatea contestată susține că a prestat serviciile a fost cel care a dezvoltat aplicațiile software, astfel că demersul nu ar fi fost util soluționării cauzei.

În speță, organele de control nu au respins la deducere cheltuielile și taxa aferente achiziției unor bunuri corporale, care pot fi identificate fizic, ci cheltuielile și taxa aferente achiziției de prestări servicii informatice, care nu pot fi cuantificate printr-o vizită la fața locului.

În mod eronat afirmă petenta că *„îndeplinirea condițiilor de fond pentru deducerea cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată a fost reținută de către organul de soluționare a contestației din documentele prezentate pe timpul acțiunii de inspecție fiscală”*, lăsând să se înțeleagă că dreptul de deducere a fost refuzat pentru *„neîndeplinirea unor condiții de formă”*, în fapt organele de control respingând la deducere cheltuielile cu serviciile și TVA aferentă pentru că din documentele prezentate nu reiese că sunt îndeplinite condițiile de fond, respectiv că achizițiile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

În susținerea contestației petenta invocă diferite hotărâri ale CJUE și preia anumite aspecte semnalate în acestea, dintre care:

- petenta invocă concluziile avocatului general în Cauza C-664/16, pct. 43 și 48, unde se precizează:

„43. Guvernul român recunoaște că Curtea s-a pronunțat în sensul că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca **deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile**. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

48. În ceea ce privește a doua întrebare, guvernul român observă că **factura este documentul care evidențiază toate informațiile privind regimul de TVA aplicabil.**”

- petenta invocă textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și afirmă că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea Centralan Property C-63/04, Hotărârea Toth C-324/11, Hotărârea Bonik, C-285/11, Ordonanța Jagiello C-33/13), ori în speță nu a fost probată respectarea condiției ca dreptul menționat să fie utilizat în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia;

- conform jurisprudenței CJUE, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea Mahageben și David cauzele reunite C-80/11 și C-142/11, Hotărârea Bonik C-285/H, Hotărârea Petroma Transports și alții C-271/12);

- Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea Dankowski, C-438/O9, Hotărârea Toth C-324/11, Ordonanța Forwards V, C-563/11, Ordonanța Jagiello, C-33/13);

- Hotărârea CJUE din 21 noiembrie 2018 în cauza C-664/16 Lucrețiu Hadrian Vădan prin care CJUE a dispus la pct. 40 „în ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera, (a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (a se vedea și C-518/14, punctul 29.)”;

- Hotărârea CJUE în cauza C-69/17 Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, în care Curtea precizează: „33. În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (C-101/16, punctul 40).

34. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (C-332/15 punctul 45, C-101/16 punctul 41, C-81/17, punctul 44).”;

- contestatara invocă decizia Curții Europene de Justiție pronunțată în cazurile conexe C-142/11 Peter David și C-80/11 Mahageben Kft, conform căreia articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unor practici naționale în temeiul cărora autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferente, pentru motivul că „persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte

documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite”.

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

Într-adevăr principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile, or în speță se reține că societatea nu a probat că îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea taxei.

Petenta afirmă că documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate livrările/achizițiile de bunuri și/sau prestări de servicii efectuate, în momentul efectuării acestora, sunt facturile, care dobândesc calitatea de document justificativ privind efectuarea operațiunilor consemnate, prin înregistrarea acestora în contabilitate. Aceasta subliniază că prin jurisprudența sa constantă, CJUE a precizat că în ceea ce privește condițiile de formă, exercitarea dreptului de deducere este condiționată de deținerea unei facturi, fapt care nu este contrazis de către inspectorii fiscali, aceștia constatând însă că nu este probată cu documente condiția privind fondul tranzacției, respectiv utilizarea serviciilor în scopul obținerii de venituri taxabile.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf 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). De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 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.**

În cauza C-664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan la care petenta însăși face trimitere, Curtea a statuat că: „43. *Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și jurisprudența citată).*

**44. Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-lui și pentru care a achitat efectiv TVA-ul.”**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume că intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și că au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile efectuate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile respective. Astfel, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

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

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței C.J.U.E în materie privind nerespectarea **principiului neutralității** se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în cazul în speță, societatea a dedus TVA pentru care nu poate face dovada cu documente că îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea taxei.

În fapt, din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.12.2020, rezultă că deși societatea a prezentat o serie de documente acestea nu se corelează și nu conțin informații din care să justifice că achizițiile de servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, lipsind *datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite*. Astfel, cauza stabilirii obligațiilor suplimentare este faptul că societatea nu a probat că respectă condiția de fond prevăzută de legea fiscală internă, inclusiv de Directiva 112/2006, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii.

În consecință, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu a prezentat documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, precum și de dreptul de deducere a TVA, documente din care să rezulte pentru fiecare operațiune economică în parte, modul efectiv de realizare al acesteia și astfel, utilizarea serviciilor în cauză în scopul desfășurării activității economice generatoare de venituri impozabile/taxabile, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că în mod legal echipa de control a concluzionat că serviciile informatice facturate de societatea RS S.R.L., în valoare totală de X28 lei, înregistrate pe cheltuieli deductibile de X S.R.L. în luna decembrie 2015, nu sunt justificate din punct de vedere al necesității efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, fapt care în mod corect a condus la stabilirea prin decizia contestată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de X111 lei și a unei TVA de plată în sumă de X29 lei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, ***urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru cheltuielile respinse la deducere în sumă de X28 lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de X111 lei și pentru TVA aferentă în sumă totală de X29 lei.***

***B.4. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/22.12.2020, emise de A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, cu privire la suma de X4 lei, reprezentând accesorii aferente obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020***

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”.***

În fapt, conform documentelor aflate la dosarul contestației, în perioada 12.11.2020-14.12.2020, organe de control din cadrul A.J.F.P. Y au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială, pentru verificarea TVA pentru perioada 01.01.2014-30.06.2019 și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017. În urma inspecției a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020, prin care organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de X32 lei,

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA. De asemenea, organele de control au emis Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, prin care, aferent anului 2017, a fost stabilită suplimentar o bază impozabilă pentru impozitul pe profit în sumă de X3 lei.

Împotriva acestor decizii, SC X SRL a formulat contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. BVR\_REG 1711/27.01.202, prin care se îndreaptă împotriva obligațiilor principale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere F-X/17.12.2020 „și a eventualelor accesorii”. Deoarece petenta nu indică actul administrativ fiscal contestat, iar prin Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020 nu au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale accesorii, cu adresa nr. 3036/10.05.2021 s-a solicitat organului cu competențe de administrare să se comunice dacă aferent obligațiilor suplimentare stabilite prin decizia de impunere mai sus menționată au fost emise decizii de accesorii.

Conform precizărilor din adresa A.J.F.P. X- Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii nr. 20705/14.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X1172/18.05.2021, pentru persoana impozabilă SC X SRL au fost emise **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/22.12.2020 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, comunicate societății în data de 27.01.2021, prin care au fost calculate, aferent obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/17.12.2020, accesorii în sumă totală de **X4 lei**, din care:

- X5 lei dobânzi;
- X6 lei penalități de întârziere;
- X7 lei penalități de nedeclarare;

care vor face obiectul prezentei analize.

Se reține deci că prin **Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, organele fiscale teritoriale au calculat **accesorii pentru obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.12.2020. **Accesoriiile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data de 27.10.2020.**

**În drept**, calculul accesoriiilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120<sup>A1</sup> din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, art. 174, art. 176 și art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

<b>Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b>	
<b>O.G. 92/2003/R</b>	<b>Legea 207/2015</b>
<b>„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	<b>„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere</b> (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
<b>Art. 120 Dobânzi</b> (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data	<b>art. 174 Dobânzi</b> (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

<p>stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	
<p><b>Art. 120<sup>^</sup>1 Penalități de întârziere</b> (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată <u>la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.</u> Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p><b>art. 176 Penalități de întârziere</b> (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, <u>începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.</u> Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere</p>
	<p><b>art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central</b> (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, <u>începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”</u></p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, iar penalitatea de nedeclarare se datorează pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016.

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/17.12.2020, a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost admisă contestația** și a fost anulată Decizia de impunere nr. F-X/17.12.2020 pentru impozitul pe profit în sumă de X99 lei și pentru TVA în sumă de X12 lei;
- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X112 lei și pentru TVA în sumă de X113 lei.

Drept urmare, în conformitate cu principiul de drept “accessorium sequitur principale” după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1)-(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate:

- **se va admite contestația și se va anula** Decizia referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **X/22.12.2020**, cu privire la dobânzile în **sumă de X114 lei și penalitățile de întârziere în sumă de X115 lei**, aferente TVA pentru care s-a admis contestația (în sumă de X12 lei), respectiv cu privire la dobânzile în **sumă de X116**



**lei și penalitățile de întârziere în sumă de X117 lei**, aferente impozitului pe profit pentru care s-a admis contestația (în sumă de X99 lei), după cum au fost acestea calculate de către organul responsabil din cadrul AJFP X conform adresei nr. 9752/27.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 10349/31.05.2021 anexate la dosar;

**- se va admite contestația și se va anula Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X118 lei**, aferente impozitului pe profit pentru care s-a admis contestația, pentru care termenul de scadență a intervenit după data de 01.01.2016 (în sumă de X119 lei), după cum au fost acestea calculate de către organul responsabil din cadrul AJFP X conform adresei nr. 9752/27.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 10349/31.05.2021 anexate la dosar;

**- se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **X/22.12.2020**, **pentru dobânzi în sumă de X120 lei** (X5-X114-X116 lei) **și pentru penalități de întârziere în sumă de X121 lei** (X6-X115- X117 lei);

**- se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, cu privire la **penalitățile de nedeclarare în sumă de X122 lei** (X7-X118 lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **D E C I D E:**

**1) Admiterea** contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere F-X/17.12.2020**, emisă de A.J.F.P. Y- Activitatea de Inspecție Fiscală **pentru suma de X123 lei**, din care **TVA în sumă de X12 lei și impozit pe profit în sumă de X99 lei și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ-fiscal pentru aceste obligații.**

**2) Admiterea** contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020**, emisă de A.J.F.P. Y- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru diminuarea pierderii fiscale a anului 2017 cu suma de X95 lei, pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ-fiscal pentru această obligație.**

**3) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/17.12.2020, emisă de A.J.F.P. Y, **pentru suma totală de X124 lei, din care impozit pe profit în sumă de X112 lei și TVA în sumă de X113 lei.**

**4) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/17.12.2020, emisă de A.J.F.P. Y, **cu privire la diminuarea pierderii fiscale a anului 2017 cu suma de X97 lei.**

**5) Admiterea** contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/22.12.2020**, emisă de A.J.F.P. X, **pentru accesorii în sumă de X125 lei**, din care dobânzi aferente TVA în sumă de X114 lei, penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X115 lei, dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de X116 lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X117 lei **și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ-fiscal pentru aceste accesorii.**

**6) Admiterea** contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020**, emisă de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

A.J.F.P. X, pentru suma de X118 lei, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ- fiscal pentru aceste accesorii.

**7) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/22.12.2020, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X126 lei din care X120 lei dobânzi și X121 lei penalități de întârziere.**

**8) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/22.12.2020, emisă de A.J.F.P. X, pentru penalități de nedeclarare în sumă de X122 lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.