

DECIZIA NR.2823

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.- Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. ,cu privire la contestatia formulata de SOCIETATEA X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste suma totala care se compune din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Totodata societatea X contesta si Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii prin care organele fiscale din cadrul A.J.F.P au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii, prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor atacate cu privire la impozitul pe profit si TVA, pentru urmatoarele motive:

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor, inregistrate in baza facturilor emise de societatea N, societatea contestatoare arata:

In baza Contractului de subantrepriza incheiat intre Societatea X in calitate de subantreprenor general si societatea N in calitate de subantreprenor, aceasta din urma a realizat lucrari de constructii si renovarea cladirilor vechi de pe teritoriul fabricii de bere, beneficiar fiind societatea , societatea contestatoare a achitat suma. Contravaloarea lucrarilor au fost refacturate catre beneficiarul final, astfel cum au stabilit si organele de inspectie fiscala, aceasta constituind venit impozabil si cheltuiala deductibila in acelasi timp.

Societatea considera ca in conditiile in care nu s-a recunoscut caracterul deductibil al sumei, logic, s-ar fi impus sa nu se ia in considerare nici veniturile impozabile inregistrate urmare refacturarii serviciilor.

Societatea contestatoare sustine ca in mod nejustificat, organele de inspect fiscala au apreciat ca societatea N nu a putut prezenta subcontracte, contracte de munca sau registrul zilierilor in conditiile in care documentele acestei societati au fost ridicate de catre inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Generale Antifrauda Fiscala si nu au facut niciun fel de demersuri in vederea stabilirii corecte a starii de fapt fiscale, nesolicitand relatii de la acest organ de control. Sustine ca aceasta lucrare exista in materialitatea sa, lucrarile de constructii si renovare cuprinse in listele de lucrari -anexe la Contractul de subantrepriza s-au realizat in mod indubitabil; mai mult contravaloarea acestor lucrari s-au refacturat beneficiarului final si nu au fost contestate de organele de control fiscal cu ocazia controlului efectuat la aceasta societate, doar TVA aferenta fiind considerata nedeductibila.

Avand in vedere argumentele prezentate societatea considera ca in mod nejustificat nu s-a acceptat la deducere cheltuiala si s-a stabilit suplimentar impozit pe profit suplimentar, motiv pentru care solicita anulara Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit .

2. Cu privire la cheltuielile achitate in baza Contractului de cesiune, incheiat cu societatea E considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, societatea contestatoare sustine ca, in intentia de a realiza Parcul fotovoltaic, a convenit cu societatea E, care deja detinea in proprietate imobilul, avea Autorizatia de infiintare, detinea Autorizatia de constructie eliberata de Consiliul Judetean si calitatea de concesionar asupra suprafetei de teren, realizarea in comun a acestui proiect .

Astfel, conform Contractului de cesiune incheiat intre Societatea X si societatea E aceasta urma sa-i transmita societatii contestatoare o parte a Proiectului Centrala electrica fotovoltaica prin efectuarea demersurilor in vederea modificarii Autorizatiei de infiintare emisa de ANRE, obiectul secundar al contractului fiind oferta ferma de vanzare a unui teren, proprietatea acesteia.

In acest sens, prin Contract s-a convenit pretul total negociat pentru incheierea contractului, din care Societatea X avea obligatia platii unui avans cu rol de arvuna confirmatorie. Societatea contestatoare sustine ca nu a reusit sa execute obligatiile contractuale, astfel ca nu s-a realizat obiectul Contractului de cesiune iar cedenta E a retinut in mod legal suma achitata cu rol de arvuna confirmatorie, avand in vedere prevederile art. 1544 al. 2 Cod Civil.

Societatea contestatoare considera ca suma reprezinta o penalitate contractuala iar conform art. 21 al. 1 Cod fiscal, coroborat cu prevederile pct. 23 lit d) din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art. 21 din Cod , aceasta este deductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

3. In ceea ce privesc dobanzile si penalitatile aferente TVA, ce urmeaza sa fie calculate, de catre organele competente, raportat la relatii comerciale derulate cu societatea E;

Societatea contestatoare sustine ca in intentia de a realiza Parcul fotovoltaic, a convenit cu societatea E sa transmita acesteia o parte a Proiectului Centrala electrica fotovoltaica prin efectuarea demersurilor in vederea modificarii Autorizatiei de infiintare emisa de ANRE la solicitarea acesteia in favoarea Societatii X, obiectul secundar al contractului fiind oferta ferma de vanzare a unui teren, proprietatea acesteia.

In acest sens, prin Contract s-a convenit pretul total negociat pentru incheierea contractului, din care Societatea X aveam obligatia platii unui avans, cu rol de arvuna confirmatorie.

Societatea sustine ca nu a reusit sa execute obligatiile contractuale, nu s-a realizat obiectul Contractului de cesiune iar cedenta E a retinut in mod legal suma achitata cu rol de arvuna confirmatorie, avand in vedere prevederile art. 1544 al. 2 Cod Civil; sustine ca inregistrarea in contabilitate si exercitarea dreptului de deducere s-a facut in baza facturilor emise in baza Contractului de cesiune iar achizitia a avut drept scop efectuarea de operatiuni taxabile.

Considera ca, atata timp cat intre parti a existat Contractul de cesiune care reglementa conditiile in care societatea contestatoare urma sa devina parte la realizarea Proiectului fotovoltaic si ca urma sa realizeze obiectul secundar la contractului - transferul dreptului de proprietate asupra terenului (operatiune economica taxabila) si au existat facturi emise in conformitate cu prevederile , are dreptul la deducerea TVA in conformitate cu prevederile art. 145 si 146 din Codul fiscal la momentul inregistrarii acestora. Faptul ca ulterior nu s-a putut realiza obiectul contractului nu este de natura sa influenteze legalitatea exercitarii dreptului de deducere deja realizat; nerealizarea unui contract comercial nu poate fi asimilata cu o tranzactie artificiala. Mai mult, avansul cu rol de arvuna confirmatorie achitat are caracter de penalitate contractuala care din punctul de vedere al cedentei E este venit impozabil, iar TVA aferenta constituie TVA de plata. Atat timp cat baza impozabila constituie cheltuiala deductibila respectiv venit impozabil pe cealalta parte si TVA aferenta este deductibila, respectiv de plata pentru cealalta parte.

Considera ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au considerat ca se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru TVA (termenul de declarare si plata a facturilor, in baza carora s-a achitat avansul cu caracter de arvuna confirmatorie si s-a exercitat dreptul de deducere TVA) deoarece avansul a fost achitat in baza unui contract si facturile au fost legal emise si solicita anularea Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala sub aspectul dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente TVA, care urmeaza a fi stabilite de catre organele competente.

4. In ceea ce priveste TVA colectata asupra facturilor emise in perioada mai 2013-martie 2014 catre societatea din Ungaria, societatea contestatoare sustine ca operatiunea realizata in cauza este de natura prestarilor de servicii care intra in sfera de aplicare a TVA si aceasta trebuie impozitata in conformitate cu normele generale relevante privind prestarea de servicii, cu taxare inversa, asa cum a procedat si societatea contestatoare.

Societatea contestatoare sustine ca operatiunea in cauza nu este legata direct de un bun imobil, caz in care ar fi aplicabile prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.47 din Directiva 2006/112/CE.

Totodata, societatea contestatoare specifica faptul ca este adevarat ca posibilele lucrari de reparatii privesc un imobil existent pe teritoriul Romaniei dar pretul contractului reprezinta disponibilitatea societatii de a prelua un posibil risc de a efectua lucrari de

garantie daca va fi cazul si nu constituie pretul lucrarii ce s-ar realiza.

Societatea sustine ca in cauza in speta, intre serviciu si imobilul in cauza exista doar o legatura slaba care nu poate fi considerata suficienta pentru incadrarea serviciului respectiv in domeniul de aplicare al art. 47 din Directiva 112/2006 TVA, respectiv al art. 133 alin. 2 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare invoca prevederile art. 31 a alineatul (1) din Regulamentul de punere in aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului precum si punctele 23-24 ale Cauzei C-166/05 Heger Rudi precum si Cauza C-155/12, pct.32, 35, 36, avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata de catre Minister Finansow impotriva RR Donnelley Global Turnkey Solution Poland sp.z.o.o. din care rezulta ca intre asumarea riscului privind necesitatea efectuarii unor eventuale lucrari de garantie si imobil respectiv achitarea pretului si intre eventualitatea efectuarii unor servicii pentru imobil nu exista nicio legatura directa.

Considera ca urmare novatiei ia nastere o posibila viitoare obligatie privind efectuarea unor lucrari de reparatii garantiale, care chiar daca are legatura cu un imobil, nu poate fi considerata ca avand legatura directa cu imobilul.

In aceste conditii societatea sustine ca acestui serviciu trebuie sa-i fie aplicabil tratamentul general in ceea ce priveste TVA, respectiv locul serviciului este sediul cumparatorului adica Ungaria, factura fiind corect emisa cu taxare inversa, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala sub aspectul obligatiei de plata a TVA stabilita suplimentar prin diminuarea TVA colectata.

Totodata, societatea contestatoare solicita efectuarea de demersuri in vederea consultarii actelor contabile predate in original de societatea N catre Directia Generala Antifrauda Fiscala.

Prin adresa , urmare adresei noastre, societatea contestatoare arata ca, contesta si Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina X obligatii fiscale de plata, care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.au stabilit in sarcina X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati;

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de

impunere, rezulta ca obligatia fiscala a fost stabilita suplimentar de plata urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in contul „628.3”Cheltuieli cu servicii executate de terti” in baza facturilor emise de societatea N.

Pentru serviciile inscrise în facturile emise de Societatea N, in timpul controlului , societatea contestatoare a prezentat Contractul de subantrepriza incheiat intre societatea X in calitate de Antreprenor general, reprezentata de administrator si societatea N in calitate de subantreprenor, al carui obiect il constituie:

“Efectuarea lucrarilor de constructie si renovarea cladirilor vechi pe teritoriul fabricii de bere:

- a) Renovare cladire de birou;
- B) Renovare cladire „ administrativa;
- c) Renovare cladire de depozitare;
- d)Renovare centrala termica.”

La contract au fost anexate Listele pe cantitatile si categoriile de lucrari.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea N, organele de inspectie fiscala au avut in vedere informatiile inscrise de organele de inspectie fiscala in actele intocmite ca urmare verificarii pariale privind TVA a societatii -persoana afiliata si careia societatea X i-a facturat servicii de lucrari de constructii achizitionate de la societatea N.

Astfel, avand in vedere valoarea mare a tranzactiilor, ponderea mare a TVA deductibila inregistrata in baza facturilor emise de societatea X organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la aceasta societate, intocmindu-se Procesul verbal de control incrucisat, din care rezulta ca in anul 2014, societatea X a inregistrat la randul sau achizitii inclusiv TVA de la societatea N în baza contractului de subantrepriza incheiat intre cele doua societati.

Avand în vedere suma tranzactiilor, a fost solicitata efectuarea unui control incrucisat si la societatea N. Controlul s-a efectuat, organele de control s-au deplasat la sediul societatii N, unde li s-a comunicat ca societatea nu functioneaza la aceasta adresa.

Fostul administrator-asociatul unic al societatii a fost contactat telefonic în legatura cu controlul incrucisat, acesta comunicand ca nu poate prezenta niciun fel de acte si documente, deoarece documentele au fost ridicate de catre inspectorii antifrauda din cadrul ANAF-Directia Generala Antifrauda Fiscala ; administratorul societatii declara ca lucrarile facturate catre societatea X au fost efectuate atat de angajatii zilieri, cat si de subcontractanti, neputand sa spuna cu exactitate numele societatilor la care a subcontractat lucrarile, neputand prezenta contracte de subantrepriza.

De asemenea, la întrebarea daca pentru aceste lucrari au fost încheiate contracte de munca sau au fost angajati zilieri, administratorul societatii N a raspuns ca “la aceste lucrari au lucrat in jur de patruzeci-cincizeci de oameni si nu isi mai aduc aminte, dar crede ca au fost facute si contracte zilnice de munca.”

Administratorul acestei societati nu a putut prezenta subcontracte, contracte de munca si nici registrul zilierilor.

In urma contolului incrucisat efectuat la societatea N, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in speta, nu s-a dovedit realitatea efectuării tranzactiilor facturate catre societatea X avand în vedere ca aceste lucrari nu au putut fi efectuate cu angajatii societatii N si societatea nu a putut dovedi subcontractarea acestor lucrari.

Urmare constatarilor efectuate in speta, la finalizarea inspectiei fiscale pariale privind TVA efectuata la societatea L, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta serviciilor facturate de societatea N catre societatea X si refacturate de aceasta catre L, baza impozabila a acestor servicii fiind...

Avand in vedere ca societatea N nu a putut dovedi realitatea efectuării tranzacțiilor facturate către societatea X, organele de control nu au acceptat la deducere cheltuielile, fiind încălcate prevederile art. 21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit asupra cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, asupra impozitului pe profit individualizat de plată prin Decizia de impunere, obligații fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit de plată;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit de plată;

2. Cu privire la cheltuielile, considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, contestate de societate, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că între societatea E, în calitate de cedent și societatea X în calitate de cesionar a fost încheiat Contractul de cesiune, potrivit căruia:

-obiectul principal al contractului îl reprezintă cesiunea parțială a Proiectului Centrala electrică fotovoltaică prin efectuarea demersurilor necesare modificării autorizației de înființare respectiv a Deciziei ANRE, iar obiectul secundar al contractului îl constituie oferta fermă a cedentului de vânzare a unui teren, sub condiția rezolutorie a realizării cesiunii parțiale a proiectului.

- durata contractului este 1 an, cu posibilitatea prelungirii;
- pretul contractului (inclusiv TVA) ..din care pretul terenului;
- plată unui avans, restul pretului se va achita la data la care obiectul contractului s-a realizat prin emiterea Autorizației de înființare modificată care va include și cesionarul;

-Obligațiile cedentului sunt de a face demersurile necesare în vederea modificării și prelungirii Autorizației de înființare și a Deciziei ANRE, să vândă terenul;

Obligațiile cesionarului sunt să facă dovada posibilității de finanțare a proiectului, să achite la timp obligațiile financiare prevăzute în contract, să îndeplinească solicitările ANRE în vederea modificării Autorizației și a Deciziei.

Prin actul adițional la contract (anexa nr.6), se precizează că având în vedere că nu s-a realizat obiectul contractului de cesiune, cesionarul neprezentând dovada posibilității cofinanțării proiectului, partile au constatat că arvuna cu clauză confirmatorie cu titlu de avans, în sumă achitată de societatea X în favoarea societății E s-a pierdut de către aceasta, societatea E fiind îndreptățită la reținerea acesteia "durata contractului de cesiune fiind împlinită fără realizarea obiectului contractului".

Organele de inspecție fiscală au constatat că a fost înregistrată nota contabilă cu articolul contabil 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși"=409 "Furnizori debitori", fiind considerată cheltuielă deductibilă fiscal de către societate.

Având în vedere că nu a fost realizat obiectul contractului de cesiune, respectiv că cesionarul societatea X nu a prezentat dovada posibilității cofinanțării proiectului, cheltuielă este nedeductibilă fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că cele două societăți sunt afiliate iar societatea E nu a depus declarațiile anuale privind impozitul pe profit pentru anul 2014 și anul 2015.

În bilanțului contabil depus pentru anul 2014, societatea E a declarat profit brut fata de care prin declarațiile 100 privind obligațiile de plată către bugetul statului depuse pentru anul 2014 a fost declarat impozit pe profit mul mai mic. Societatea nu a depus Declarațiile de impozit pe profit, formular 101, pentru 2014 și 2015.

Urmare verificării bazei de date ANAF privind situațiile financiare depuse pe anii 2014 și 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea E, a depus cu întârziere situațiile financiare; s-au constatat neconcordanțe în preluarea sumelor aferente anului 2014 în coloana 1 din bilanțul depus pentru anul 2015,, profitul brut raportat pe anul 2014 este de ... lei, fără a declara impozit pe profit, suma preluată pentru anul 2015 este profit net.. lei, cu evidențierea impozitului pe profit.. iar avansul încasat este înregistrată cu semnul minus în coloana aferentă rulajului perioadei precedente din formularul 20 pe anul 2015, rândul 5 -"Ajustări de valoare".

Prin Nota explicativă organele de inspecție fiscală au solicitat explicații privind motivul pentru care a fost considerată ca cheltuiala deductibilă suma de.., la calculul profitului impozabil pe anul 2015, înregistrată în contul 654"Pierderi din creanțe și debitori diverși."

În răspunsul formulat, reprezentantul legal al societății precizează că, pierderea arvunei datorită neexecutării contractului din partea cesionarului prin neasigurarea resurselor financiare necesare finanțării obiectului contractului reprezintă o despăgubire plătită conform clauzelor contractuale, motiv pentru care a considerat suma ca fiind o cheltuiala deductibilă, conform art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, răspunsul reprezentantului legal la nota explicativă precum și informațiile din baza de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că suma plătită E, considerate cheltuiala deductibilă nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și au respins la deductibilitate această cheltuiala în conformitate cu prevederile art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3.Cu privire la măsura calculării de către organul fiscal competent a accesoriilor aferente TVA, contestate de societate, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

În baza facturilor emise de societatea E, societatea X a înregistrat în evidențele contabile achiziția de teren (cont 2111) și achiziția de imobilizări necorporale(cont 208) precum și TVA deductibilă iar la data de 12.11.2014 a achitat prin virament bancar suma.. lei, plata fiind evidențiată ca o plată a furnizorilor (401 = 5151).Achiziția a fost declarată prin declarația "394" pentru luna octombrie 2014 iar TVA a fost dedusă integral în condițiile în care societatea E nu a declarat livrarea și nu a colectat TVA.

Societatea E a depus decontul de TVA pe luna octombrie 2014, care avea termen de depunere trimestrial și nu declara livrări sau TVA colectată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea E nu a declarat nicio livrare iar de la data de 01.05.2015 este neplatitoare de TVA.

Având în vedere că în contractul de cesiune, la pct. 1.3 se prevede că "obiectul contractului va fi considerat realizat în măsura în care vor fi îndeplinite atât obiectul principal, cât și obiectul secundar al acestuia" iar prin actul adițional la contract, este recunoscut de cele două părți că obiectul contractului nu s-a realizat, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică din punct de vedere economic și contabil înregistrarea în patrimoniu a terenului și a imobilizărilor necorporale, având în vedere că nu a avut loc nicio tranzacție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost înregistrate facturile nr. 3 și 4 pentru stornarea facturilor, în luna decembrie 2015, fiind efectuate note

contabile cu articolele contabile :

208"Alte immobilizari necorporale" =401"Furnizori"

211 "Imobilizari corporale"=401 "Furnizori"

4426" TVA deductibila =404" Furnizori din immobilizari"

401 "Furnizori" = 409 "Furnizori debitori"

654 -"Pierderi din creante si debitori diversi"=409" Furnizori debitori"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din luna februarie 2015, cele doua societari comerciale sunt afiliate.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, societatea X datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru TVA, care urmeaza a fi calculate de organul competent.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, asupra TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere obligatii fiscale accesorii care se compun din:

-dobanzi aferente TVA;

-penalitati de intarziere aferente TVA;

4.Cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In perioada mai 2013-martie 2014, societatea contestatoare a emis facturi catre societatea din Ungaria reprezentand contravaloare obligatii de garantii conform contract, fara sa se colecteze TVA.

In vederea justificarii operatiunii in cauza societatea a prezentat un "Contract privind remiterea obligatiilor de garantie" incheiat intre societatea X în calitate de destinatar/receptioner si societatea din Ungaria în calitate de remitent, privind predarea garantiilor asumate de societatea maghiara prin contractul incheiat cu societatea H pentru construirea unei hidrocentrale.

La punctul 2 din contract se prevede ca in cadrul contractului societatea din Ungaria si-a asumat sa acorde o garantie integrala de 29 de luni pentru constructiile executate si pentru tehnologia livrata si pusa în functiune la aceasta hidrocentrala, sa repare neintarziat toate defectele, sa inlocuiasca piesele, mijloacele, instalatiile defecte. Conform contractului " asumarea garantiei se refera la lucrarile si in legatura cu acesta (de ex. Reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin, etc) si la toate mijloacele si instalatiile predate fara limitare."

Prin acest contract Receptionerul isi asuma irevocabil angajamentul de a repara toate defectele garantiale rezultate , iar la obiectului contractului este prevazut ca " Remitentul preda iar Receptionerul isi asuma integral toate angajamentele de garantie ale Remitentului rezultate" .

In schimbul preluarii obligatiilor de garantie, in contract se prevede ca Remitentul plateste Receptionerului o "taxa de preluare a obligatiilor juridice" , cu plata esalonata in 8 rate, în perioada mai 2013 - martie 2014.

Contractul prezentat de societate poarta mentiunea "Traducere din limba maghiara" fara sa fie inscris numele traducatorului autorizat si fara sa fie autentificat de notar public.

Analizand contractul prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile sunt in legatura directa cu un bun imobil si locul prestarii se considera a fi in Romania, societatea avand obligatia de a aplica cota standard de TVA, conform art.133 alin(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.14 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Deoarece operatiunile economice desfasurate de societatea X reprezinta prestari servicii de constructii asupra bunurilor imobile situate in Romania, fiind indeplinite conditiile prevazute la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in temeiul prevederilor art.137 coroborat cu prevederile art.140 din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile aplicand cota standard de TVA de 24%.

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, asupra TVA individualizata de plata prin Decizia de impunere, obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;pe perioada 01.01.2016-05.08.2016 accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, pe perioada 27.06.2016-22.07.2016, asupra contributiilor sociale , individualizate de plata prin Declaratia 112, obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati;

Obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-31.12.2015

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societatea X, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor care au constituit baza impozabila pentru stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, in conditiile in care, la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

In fapt, in perioada iunie-septembrie 2014, societatea X a inregistrat in evidentele contabile in contul „628.3”Cheltuieli cu servicii executate de terti-” suma de.. lei in baza

facturilor emise de societatea N, avand inscise la rubrica "Denumirea produsului sau serviciului" mentiunea "contravaloarea lucrarii conform situatiei de lucrari"

Urmare analizei documentelor prezentate de societate, a informatiilor existente in baza de date a ANAF , informatiile din Procesul verbal de control incrucisat realizat la societatea N, precum si actul administrativ fiscal incheiat la societatea L, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate de societatea N nu sunt reale, societatea prestatoare nedetinand personal angajat specializat care sa efectueze astfel de lucrari iar acesta nu a facut dovada ca ar fi subcontractat lucrarile de constructie altor societati.

In conditiile in care societatea N nu a putut dovedi realitatea efectuării tranzactiilor facturate catre societatea X, organele de control nu au acceptat la deducere cheltuielile, in speta fiind incalcate prevederile art. 21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date in aplicarea acestui articol.

In conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit asupra cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal.

Referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca, lucrarile de constructii au fost prestate de societatea N iar contravaloarea acestor lucrari au fost refacturate beneficiarul final L si s-au inregistrat venituri impozabile concomitent cu cheltuielile deductibile .

Sustine ca aceasta lucrare exista in materialitatea sa, lucrarile de constructii si de renovare cuprinse in listele de lucrari -anexe la Contractul de subantrepriza s-au realizat in mod indubitabil; mai mult, contravaloarea acestor lucrari s-au refacturat beneficiarului final si nu au fost contestate de organele de control fiscal cu ocazia controlului efectuat la aceasta societate, doar TVA aferenta a fost considerata nedeductibila.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

"(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."

iar la art.21 alin.(4) din acelasi act normativ se prevede:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

La pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.21 alin.(4_ lit.f) din

Cod, se prevede:

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

iar la pct.48 din același act normativ se prevede:

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

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

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În baza facturilor emise de societatea N având înscrise la rubrica "Denumirea produsului sau serviciului" mențiunea "contravaloarea lucrării conform situației de lucrări", societatea X a înregistrat, în perioada iunie-septembrie 2014, în evidențele contabile în contul „628.3” Cheltuieli cu servicii executate de terți suma de .. lei .

Se reține că între societatea X în calitate de antreprenor general și societatea N, în calitate de subantreprenor a fost încheiat Contractul de subantrepriză având ca obiect „Efectuarea lucrărilor de construcție și renovarea clădirilor vechi pe teritoriul fabricii de bere”.

În timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat Contractul de subantrepriza precum și anexele aferente reprezentând "Liste pe cantități și categoriile de lucrări."

De asemenea, se reține că serviciile facturate de societatea N au fost refacturate, ulterior de societatea X către societatea L-persoana juridică afiliată, baza impozabilă a acestor servicii fiind în suma de ..lei.

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile în valoare de.. lei înregistrate în evidențele contabile pe perioada iunie-septembrie 2014, pe motiv că nu a fost probată realitatea tranzacțiilor efectuate între cele două societăți iar documentele privind înregistrarea operațiunilor în contabilitate nu au calitate de document justificativ.

Se reține că, în cauza în speta, în vederea determinării stării de fapt fiscale și stabilirii realității tranzacțiilor efectuate între societatea X și societatea N, în temeiul art.7 și art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații și documente din partea altor organe fiscale, la utilizarea informațiilor din baza de date ANAF, la analizarea documentelor și informațiilor prezentate de către reprezentantul legal al societății contestatoare și anume:

Cu ocazia inspecției fiscale parțiale privind TVA efectuată la societatea L, organele de inspecție au constatat că ponderea mare a TVA deductibilă înregistrată în evidențele contabile provine din achizițiile de servicii de lucrări de construcție facturate de societatea X -persoana juridică afiliată, motiv pentru care au efectuat un control încrucișat la societatea prestatoare, întocmindu-se Procesul verbal de control încrucișat, din care rezultă că în anul 2014, societatea X a înregistrat la rândul său achiziții de la societatea N în baza contractului de subantrepriza încheiat între cele două societăți.

Din Procesul verbal de control încrucișat, întocmit la societatea X cu ocazia inspecției fiscale parțiale efectuată la societatea L, existent în copie la dosarul contestației, se reține că administratorul societății X a precizat că pentru lucrările de construcții nu au fost încheiate procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor între societatea N-societatea X -societatea L.

De asemenea, în Procesul verbal de control încrucișat se specifică faptul că, având în vedere valoarea mare a tranzacțiilor, s-a solicitat efectuarea de control încrucișat și la societatea N pentru stabilirea legalității, realității tranzacțiilor efectuate între societatea X și acesta, precum și dacă tranzacțiile au fost înregistrate în evidențele contabile și declarate în decontul de taxă pe valoarea adăugată. S-a solicitat verificarea modului de desfășurare a acestor servicii, dacă acestea au fost prestate de angajații societății N sau de către subantreprenori precum și proveniența bunurilor și serviciilor menționate în facturile de livrare, dacă acestea au fost incluse în situații de lucrări/devizele întocmite, modalitatea de plată.

Controlul s-a efectuat., data la care organele de control s-au deplasat la sediul societății N, unde li s-a comunicat că societatea nu funcționează la această adresă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin Încheierea civilă, pentru contribuabilul N s-a deschis procedura generală a insolvenței, în baza Legii nr.85/2006, la data controlului contribuabilul fiind intrat în faliment în forma generală. Contribuabilul este administrat de administrator judiciar.

În procesul verbal, existent în copie la dosarul contestației se specifică faptul că organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, au contactat telefonic fostul administrator-asociatul unic al societății, care a menționat că nu poate prezenta niciun fel de acte și documente pe perioada verificată deoarece documentele au fost ridicate de către inspectorii antifraudă din cadrul ANAF-Direcția Generală Antifraudă

Fiscala si a transmis cateva documente cu privire la tranzactiile facturate societatii X respectiv copii facturi, situatie clienti -, extrasele de cont ale societatii solicitate de la banca, contractul de subantrepriza incheiat intre cele doua societati, devize si lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari ; dupa spusele fostului administrator aceste devize si listele cu cantitatile de lucrari au fost intocmite de catre beneficiarul X.

Cu privire la intrebarea” De cine au fost efectuate lucrarile contractate de societatea X” , fostul asociat al societatii X a raspuns ca “lucrarile au fost facute de SC N si angajatii sai.”

Analizand lista angajatilor declarati de societate prin programul REVISAL, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada aprilie -august 2014, societatea N a avut angajati PF in functia de casier, in functia de sofer; in functia de asistent manager;

La intrebarea daca au fost incheiate subcontracte ,administratorul a raspuns ca “au fost facute si contracte dar exact nu mai aduce aminte de firme sau de persoane.”

La intrebarea daca pentru aceste lucrari au fost incheiate contracte de munca sau au fost angajati zilieri , a raspuns ca “la aceasta lucrare au lucrat in jur de patruzeci-cincizeci de oameni si nu-mi mai aduc aminte, dar cred ca au fost facute si contracte zilnice de munca.”

La intrebarea daca a primit facturi pentru lucrarile subcontractate catre persoane fizice sau juridice , administratorul societatii a raspuns” nu mai stiu trebuie sa discut cu contabila si de acesta”;nu a putut prezenta subcontracte, contracte de munca si nici registrul zilierilor.

In urma contolului incrucisat efectuat la societatea N, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in speta, nu s-a dovedit realitatea efectuarii tranzactiilor facturate catre societatea X avand în vedere ca aceste lucrari nu au putut fi efectuate cu angajatii societatii N si societatea nu a putut dovedi subcontractarea acestor lucrari.

Urmare constatarilor efectuate in speta, la finalizarea inspectiei fiscale partiale privind TVA efectuata la societatea L, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta serviciilor facturate de societatea N catre societatea X si refacturate de aceasta catre L, baza impozabila a acestor servicii fiind în suma de.. lei.

Verificand baza de date a D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii, se retine ca societatea L nu a contestat TVA respinsa la rambursare de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, aceasta insusindu-si constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal incheiat.

Concluzionand, se retine ca in cauza in speta nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea si legalitatea tranzactiilor efectuate intre societatea N in calitate de subantreprenor si societatea X in calitate de antreprenor.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca lucrarile de constructii facturate de societatea N catre societatea X nu puteau fi realizate de societatea N in conditiile in care aceasta nu avea angajati iar administratorul societatii a precizat ca lucrarile de constructie in cauza s-au realizat cu 40-50 de oameni, nu a putut face dovada ca a subcontractat lucrarile, nu a facut dovada ca a angajat zilieri; mai mult specifica faptul ca devize si listele cu cantitatile de lucrari au fost intocmite de catre beneficiarul X.

In aceste conditii se retine ca facturile in baza carora societatea contestatoare a inregistrat achizitiile de servicii nu sunt in concordanta cu realitatea si prin urmare nu au calitatea de document justificativ.

In acest sens, sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. Nr.732/30.10.2007 referitoare la imposibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexate sau nu corespund realitatii ori nu furnizeaza toate informatiile prevazute de lege in vigoare la data efectuarii operatiunilor pentru care s-a exercitat dreptul de deducere;

Prin Decizia nr.5679/2013 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie intr-o speta similara, se precizeaza:

“In conditiile in care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor inscrise in aceste facturi, operatiunile consemnate in facturi, chiar daca au fost inregistrate in contabilitate, sunt considerate fara documente legale de provenienta.”

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, in mod nejustificat, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea N nu a putut prezenta subcontracte, contracte de munca sau registrul zilierilor pe motiv ca documentele acestei societati au fost ridicate de catre inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Generale Antifrauda Fiscala si nu au facut niciun fel de demersuri in vederea stabilirii corecte a starii de fapt fiscale, nesolicitand relatii de la acest organ de control nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care , din Procesul verbal, existent in copie la dosarul contestatiei, rezulta in mod clar ca fostul administrator-asociatul unic al societatii a mentionat ca **nu poate prezenta niciun fel de acte si documente pe perioada 01.01.2013-31.01.2014**, deoarece documentele au fost ridicate de catre inspectorii antifrauda din cadrul ANAF-Directia Generala Antifrauda Fiscala .

Pe perioada 13.06.2014-04.09.2014, cand au fost facturate serviciile de catre societatea N , actele nu au fost ridicate de catre inspectorii antifrauda din cadrul Directiei Generale Antifrauda Fiscala; mai mult in Procesul verbal de control incrucisat se specifica faptul ca fostul administrator al societatii N a transmis organelor de inspectie fiscala cateva documente cu privire la tranzactiile facturate societatii X respectiv copii facturi, situatie clienti - X, extrasele de cont ale societatii solicitate de la banca pentru perioada 01.07.2014-01.09.2014, contractul de subantrepriza incheiat intre cele doua societati, devize si lista cu cantitatile de lucrari pe categorii de lucrari iar aceste documente au fost analizate de organele de inspectie fiscala in timpul controlului.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei prin e-mail a solicitat Directiei Generale Antifrauda Fiscala sa precizeze daca pentru perioada iunie-septembrie 2014, cand societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile facturate de societatea N, Directia Generale Antifrauda Fiscala a ridicat documentele in original de la societatea N.

Prin raspunsul transmit prin e-mail , la solicitatea organului de solutionare a contestatiei, Directia Generale Antifrauda Fiscala precizeaza faptul ca documentele ridicate de inspectorii antifrauda care apartin societatii N sunt aferente perioadei ianuarie 2013-ianuarie 2014.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare este nereal si nu poate fi retinut in

solutionarea favorabila a contestatiei.

Cu privire la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia lucrarea exista in materialitatea sa , lucrarile de constructii si renovare cuprinse in listele de lucrari anexate la Contractul de subantrepriza s-au realizat in mod indubitabil iar contravaloarea acestor lucrari s-au refacturat pe seama beneficiarului final societatea L , mentionam:

Faptul ca s-a realizat obiectul Contractului de antrepriza incheiat cu societatea L nu probeaza realitatea lucrarilor facturate de societatea N deoarece la aceasta lucrare au participat si alti subantreprenori cat si angajatii proprii ai societatii X.

Dupa cum am aratat si mai sus, la societatea L , urmare verificarii partiale cu privire la TVA , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta serviciilor facturate de societatea N catre societatea X si refacturate de aceasta catre societatea L, baza impozabila a acestor servicii fiind în suma de.. lei, pe motiv ca nu s-a dovedit realitatea si legalitatea tranzactiilor realizate cu societatea N.

Mai mult, societatea L nu a contestat TVA respinsa la rambursare de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, aceasta insusindu-si constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal incheiat.

Se retine astfel, ca inspectia fiscala efectuata la societatea L a vizat doar taxa pe valoarea adaugata nu si impozitul pe profit, astfel ca argumentul societatii contestatoare ca organele de inspectie fiscala nu au contestat si cheltuielile, nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

In aceste conditii in speta sunt aplicabile si prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Potrivit art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare,

“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

Iar potrivit art.7 din acelasi act normativ :

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să

obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

La art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare,se prevede:

“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.”

iar in conformitate cu prevederile art.73 din acelasi act normativ se prevede ca:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea N care nu indeplinesc calitatea de document justificativ in conditiile in care nu s-a probat realitatea si legalitatea tranzactiilor in cauza.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , faptul ca in cauza nu se face dovada realitatii operatiunilor iar argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea N, precum si impozitul pe profit stabilit pe anul 2014 asupra acestor cheltuielilor in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin Decizia.

2.Cu privire la accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii asupra impozitului pe profit , contestate de societate, mentionam:

Prin Anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina societatii X, dobanzi si penalitati de intarziere.

Pe perioada 25.03.2015-31.12.2015, accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120[^]1 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare iar pe perioada 01.01.2016-05.08.2016 accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

In speta, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.03.2015-05.08.2016, asupra debitului reprezentand impozit pe profit de plata, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Prin prezenta decizie, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, s-a respins contestatia ca neintemeiata .

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debit, potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere .

3.In ceea ce priveste TVA, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea X avea obligatia colectarii TVA aferenta prestarilor de servicii facturate catre societatea din Ungaria in conditiile in care s-a constatat ca locul prestarii serviciilor in cauza, este in Romania.**

In fapt, in perioada mai 2013-martie 2014, societatea contestatoare a emis facturi catre societatea din Ungaria reprezentand contravaloare obligatii de garantii conform contract, fara sa se colecteze TVA.

In vederea justificarii operatiunii in cauza societatea a prezentat un "Contract privind remiterea obligatiilor de garantie" incheiat intre societatea X în calitate de destinatar/receptioner si societatea din Ungaria în calitate de reemitent, privind predarea garantiilor asumate de societatea din Ungaria prin contractul incheiat cu societatea H pentru construirea unei hidrocentrale.

Analizand contractul prezentat de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile sunt in legatura directa cu un bun imobil si locul prestarii se considera a fi in Romania, societatea avand obligatia de a aplica cota standard de TVA, conform art.133 alin(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.14 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Deoarece operatiunile economice desfasurate de societatea X reprezinta prestari servicii de constructii asupra bunurilor imobile situate in Romania, fiind indeplinite conditiile prevazute la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in temeiul prevederilor art.137 coroborat cu prevederile art.140 din acelasi act normativ , organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile aplicand cota standard de TVA de 24%.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea X sustine ca operatiunea realizata in cauza este de natura prestarilor de servicii care intra in sfera de aplicare a TVA si aceasta trebuie impozitata in conformitate cu normele generale relevante privind prestarea de servicii cu taxare inversa, asa cum a procedat si societatea contestatoare; sustine ca operatiunea in cauza nu este legata direct de un bun imobil , caz in care ar fi aplicabile prevederile art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.47 din Directiva 2006/112/CE.

Totodata, societatea contestatoare specifica faptul ca este adevarat ca posibilele lucrari de reparatii privesc un imobil existent pe teritoriul Romaniei dar pretul contractului reprezinta disponibilitatea societatii de a prelua un posibil risc de a efectua lucrari de garantie daca va fi cazul si nu constituie pretul lucrarii ce s-ar realiza.

Societatea sustine ca in cauza in speta, intre serviciu si imobilul in cauza exista doar o legatura slaba care nu poate fi considerata suficienta pentru incadrarea serviciului respectiv in domeniul de aplicare al art. 47 din Directiva 112/2006 TVA, respectiv al art. 133 alin. 2 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare; invoca in sustinere prevederile art. 31 a alineatul (1) din Regulamentul de punere in aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului precum si punctele 23-24 ale Cauzei C-166/05 Heger Rudi precum si Cauza C-155/12, pct.32, 35, 36, avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata de catre Minister Finansow impotriva RR Donnelley Global Turnkey Solution Poland sp.z.o.o. din care rezulta ca intre asumarea riscului privind necesitatea efectuarii unor eventuale lucrari de garantie si imobil respectiv achitarea pretului si intre eventualitatea efectuarii unor servicii pentru imobil nu exista nicio legatura directa.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala consemate in Raportul de inspectie fiscala iar pe de alta parte sustinerile societatii contestatoare, precum si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata aplicabil operatiunilor in speta este necesar sa se analizeze actele juridice civile incheiate intre parti, respectiv efectele pe care acestea le produc.

Astfel, in Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie incheiat intre societatea din Ungaria in calitate de remitent si societatea X in calitate de receptioner, tradus din limba maghiara si prezentat in copie la dosarul cauzei, se stipuleaza ca:

“1.In aprilie 2012 remitentul a incheiat un contract cu H, asumandu-si construirea a unei hidrocentrale.

2.In cadrul contractului, Remitentul si-a asumat sa acorde o garantie integrala de 29 luni pentru constructiile executate si pentru tehnologia livrata si pusa in functiune.In cadrul acesteia Remitentul are obligatia sa repare neintarziat toate defectele, precum si sa inlocuiasca piesele, mijloacele, instalatiile defecte.Asumarea garantiei se refera la lucrarile executate in cadrul contractului si in legatura cu acestea (de ex.reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin etc.) si la toate mijloacele si instalatiile predate, fara limitare.[...]

4.Remitentul a predat la cheie intreaga hidrocentrala catre H”

Obiectul contractului il reprezinta:”Prin semnarea prezentului Contract Remitentul preda iar Receptionerul isi asuma integral toate angajamentele de garantie ale Remitentului rezultate din contract.”

La capitolul “Conditii contractuale” se prevad urmatoarele:

“Receptionerul isi asuma irevocabil angajamentul de a repara toate defectele garantiale rezultate din contract.

Receptionerul este obligat sa indeplinesca si sarcinile administrative legate de defecte inclusiv mentinerea contractului cu H la nevoie cu furnizorii anteriori ai Remitentului.[...]

In schimbul preluarii obligatiilor de garantie , Remitentul plateste Receptionerului o taxa de preluare a obligatiilor juridice, a carei suma negociata in comun este de 3,4% din suma totala a contractului.Esalonarea la plata a taxei de preluare a obligatiilor juridice este continuta in Anexa 1 la prezenta conventie.”

Conform anexei la Contract, esalonarea platilor s-a efectuat pe perioada mai 2013-martie 2014.

Relevanta fata de abordarea sub aspect juridic redata mai sus este prevalenta legislatiei fiscale la incadrarea unei operatiuni fata de norma de drept civil si anume, conform principiului prevalentei economicului asupra juridicului, cand fiscul actioneaza in vederea stabilirii impozitului acesta trebuie sa surprinda realitatea si nu aparenta, astfel sunt impozitate toate veniturile si valorile patrimoniale indiferent daca activitatile din care sunt obtinute acestea indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale, precum si

rezultatele economice ale unor acte juridice nevalabile.

Din Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie, se retine ca operatiunile in cauza constau in repararea defectele care apar, precum si inlocuirea pieselor, mijloacelor, instalatiilor defecte la Hidrocentrala, proprietate a societatii H, lucrarile de reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin, operatiuni care din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata reprezinta prestari de servicii efectuate asupra bunurilor imobile.

Referitor la prestari de servicii la art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

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

Pentru stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care precizeaza ca:

“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.[...]”

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

La pct.14 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.133 alin(4), aplicabil pe perioada verificata, se specifica:

(1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele

servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:[...]

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;[...]

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;

f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii;[...]

j) lucrări de transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, renovare a unei construcții sau a unei părți de construcții, inclusiv lucrări cum ar fi curățarea, placarea, tapetarea și parchetarea;[...]

l) întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile;”

Din prevederile legale mai sus enunțate se retin următoarele:

Prestările de servicii efectuate în legătura directă cu bunuri imobile inclusiv acele servicii care au legătura suficient de directă cu bunurile respective au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil;

Potrivit art.133 alin.(4) lit.a) din codul fiscal, mai sus enunțat, prin excepție de la prevederile alin.(2) și (3), locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătura cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;

Conform prevederilor pct.14 alin(2) din norme, mai sus enunțat, se retine că serviciile efectuate în legătura directă cu un bun imobil includ acele servicii care au legătura suficient de directă cu bunul imobil și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform art.134 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, jurisprudența europeană în materie, invocată și de societatea contestatoare, respectiv cauza Curtii de Justiție a Uniunii Europene C-165/05 Heger Rudi GmbH, în care Curtea a decis că transmiterea dreptului de a pescui prin intermediul transferului cu plată a unor permise pentru pescuit, constituie un serviciu legat de un bun imobil în sensul art.9 alin.(2) lit.a) al Directivei a 6-a, echivalentul art.133 alin.(4) din Codul fiscal.

Din analiza aceleiași cauze, reiese că pentru a intra sub incidența prevederilor art.9 alin.(2) lit.a) al Directivei a 6-a, echivalentul art.133 alin.(4) din Codul fiscal, activitate economică efectuată cu un bun imobil trebuie să îndeplinească cumulativ anumite condiții:

-operațiunea în cauză trebuie să fie o prestare de servicii;

-este necesar ca respectiva prestare să fie aferentă unui bun imobil;

-trebuie să existe o legătură directă suficientă între prestarea de servicii și bunul imobil în cauză.

În sensul celor menționate mai sus au fost emise liniile directoare ale Comitetului

de TVA din cadrul Comisiei Europene, rezultate ca urmare a celei de-a 93 -a reuniuni a acestuia, potrivit carora un serviciu este considerat ca avand o legatura directa suficienta cu un bun imobil in urmatoarele situatii:

-in cazul in care este derivat dintr-un bun imobil si bunul imobil reprezinta un element constitutiv al serviciului si este central si esential pentru serviciul prestat;

-in cazul in care este prestat pentru sau in legatura directa cu un bun imobil, avand ca obiect modificarea fizica sau juridica a respectivului bun.

In ceea ce priveste cazul specific supus analizei, referitor la serviciile prestate de societatea X in beneficiul societatii din Ungaria, consideram ca acestea sunt direct legate de bunul imobil situat in Romania.

Dupa cum am aratat si mai sus, conform Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie incheiat cu societatea din Ungaria, societatea contestatoare are obligatia de a repara defectele care apar, precum si inlocuirea pieselor, mijloacelor, instalatiilor defecte la Hidrocentrala, proprietate a societatii H, lucrarile de reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin care au legatura cu bunul imobil respectiv Hidrocentrala, toate operatiunile prevazute in contract fiind legate direct de bunul imobil sau accesorii bunului, dar care au fost prestate in Romania

Mai mult, se retine ca bunul imobil-Hidrocentrala, constituie el insusi obiectul prestatiei asa cum Curtea Europeana de justitie a statuat prin Cauza C-155/12 avand ca obiect o cerere de decizie preliminara formulata de Minister Finansow impotriva RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp.z.o.o, cauza invocata de societate in contestatia formulata.

In cauza in speta lucrarile de reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin pot fi considerate servicii accesorii bunului imobil.

In aceste conditii, la pct.18 alin.(8) din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit carora:

“În sensul art. 137 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Cheltuielile accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/Prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 19 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (7).”

Argumentul societatii potrivit caruia societatea remitentă nu plateste pentru lucrarile de garantie oferite ci pentru ca receptionerul -societatea X, sa-si asume riscul necesitatii efectuării unor posibile lucrari viitoare, asumarea riscului fiind obiectul contractului pentru care societatea din Ungaria plateste chiar si in cazul in care nu va fi nevoie de niciun serviciu de reparatie, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece potrivit punctului 14 alin.(2) lit.e) f) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, acesta reprezinta un serviciu efectuat in legatura cu un bun imobil in speta- Hidrocentrala din Romania.

In conformitate cu prevederile pct.14 alin.(3) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, in vigoare pe

perioada verificata:

“Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4) lit.

a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren;

b) depozitarea mărfurilor într-un bun imobil fără ca o anumite parte a bunului imobil să fie atribuită pentru uzul exclusiv al clientului;

c) închirierea unui bun imobil sau a unei părți a unui bun imobil pentru a fi utilizat/utilizată în mod concret în scopuri publicitare;

d) intermedierea în ceea ce privește serviciile de cazare la un hotel sau cazare în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, în cazul în care este realizată de către un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane;

e) asigurarea unei locații în stand la un târg sau la o expoziție și la alte evenimente similare și alte servicii specifice prin care se permite expozantului să își expună obiectele, cum ar fi designul standului, transportul și depozitarea obiectelor, furnizarea de utilaje, instalarea de cablu, servicii de asigurare și furnizarea de materiale publicitare;

f) instalarea sau asamblarea, întreținerea și repararea, verificarea ori supravegherea de mașini sau echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil;

g) gestionarea unui portofoliu de investiții în proprietăți imobiliare;

h) servicii de natură juridică, altele decât cele reglementate de alin. (2), în legătură cu contracte, inclusiv recomandări date cu privire la termenii unui contract de transfer de bunuri imobile, sau în legătură cu punerea în aplicare a unui astfel de contract ori pentru dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care astfel de servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate pentru un bun imobil.”

Mentionam ca operatiunile enumerate in Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie incheiat intre societatea din Ungaria in calitate de remitent si societatea X in calitate de receptioner, nu se regasesc in prevederile pct.14 alin.(3) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enuntat, astfel ca argumentul societatii contestatoare este neintemeiat.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia “intre asumarea riscului privind necesitatea efectuării unor eventuale lucrari de garantie si imobil, respectiv achitarea pretului si intre eventualitatea efectuării unor servicii pentru bunul imobil nu exista nicio legatura directa nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, aceasta afirmatie fiind contrazisa de obiectul contractului incheiat intre parti.

Mai mult, la data controlului, Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie incheiat intre societatea din Ungaria in calitate de remitent si societatea X in calitate de receptioner, nu mai este valabil avand in vedere ca in contract la capitolul “Alte dispozitii” se specifica ca ”Receptionerul este obligat sa isi respecte in orice conditii angajamentul de garantie.Data de inceput a perioadei de 29 luni la care se refera angajamentul de garantie este 1 ianuarie.2013”.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din

care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale anterior enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca prestarile de servicii efectuate in baza Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie care are ca obiect repararea defectele care apar, precum si inlocuirea pieselor, mijloacelor, instalatiilor defecte la Hidrocentrala, proprietate a societatii H, efectuarea de lucrari de reabilitare drumuri, consolidare drumuri si poduri, consolidare ziduri de sprijin care au legatura cu bunul imobil respectiv Hidrocentrala au locul prestarii in Romania.

In consecinta avand in vedere prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

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

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

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

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

si intrucat in speta sunt indeplinite cumulativ aceste conditii , respectiv operatiunile in cauza reprezinta prestari de servicii , in sfera taxei, efectuate cu plata, locul prestarii serviciilor, asa cum s-a retinut mai sus este Romania iar prestarea serviciilor a fost realizata de o persoana impozabila si rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2) din actul normativ mai sus mentionat, se retine ca prestarile de servicii in cauza reprezinta operatiuni taxabile in Romania.

In conformitate cu prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

Iar potrivit prevederilor art.140 din acelasi act normativ :

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Potrivit art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”

Prin urmare se retine ca persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este

societatea X care a realizat operatiuni impozabile in Romania respectiv a prestat servicii pentru societatea din Ungaria in legatura cu un bun imobil situat pe teritoriul Romania.

Baza impozabila privind TVA o reprezinta contravaloarea serviciilor facturate catre societatea din Ungaria respectiv suma inregistrate in evidentele contabile, pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aplicand cota standard de 24 % conform prevederilor legale enuntate.

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit locul prestarii serviciilor ca fiind Romania si au colectat suplimentar TVA aferenta serviciilor prestate si facturate catre societatea din Ungaria in baza Contractul privind remiterea obligatiilor de garantie, astfel ca in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“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;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA , stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie, pe perioada verificata.

4.Cu privire la accesoriile stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii asupra TVA individualizata de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate, mentionam:

Prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, pe perioada 25.06.2013-05.08.2016, asupra TVA , individualizata de plata prin Decizia de impunere, obligatii fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Pe perioada 25.06.2013-31.12.2015, accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare iar pe perioada 01.01.2016-05.08.2016 accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor legale aplicabile spetei, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.03.2015-05.08.2016, asupra taxei pe valoarea adaugata stabilita de plata prin

Decizia de impunere.

Prin prezenta decizie, cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, s-a respins contestatia ca neintemeiata .

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la debitul, potrivit principului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere .

5).Referitor la contestatia formulata de societatea X cu privire la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala, care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Raportului de inspectie fiscala nu are caracter de act administrativ fiscal iar organele de inspectie fiscala nu au emis un act administrativ fiscal prin care sa lase ca masura in sarcina societatii X diminuarea pierderii fiscale pe perioada verificata.**

In fapt, intre societatea E , in calitate de cedent si societatea X in calitate de cesionar a fost incheiat Contractul de cesiune, potrivit caruia:

-obiectul principal al contractului il reprezinta cesiunea partiala a Proiectului Centrala electrica fotovoltaica prin efectuarea demersurilor necesare modificarii autorizatiei de infiintare respectiv a Deciziei ANRE iar obiectul secundar al contractului il constituie oferta ferma a cedentului de vanzare a unui teren , sub conditia rezolutorie a realizarii cesiunii partiala a proiectului.

-durata contractului este 1 an, cu posibilitatea prelungirii;

-pretul contractului (inclusiv TVA) este de.. din care.. pretul terenului ;

-plata unui avans in suma de.. lei, restul pretului se va achita la data la care obiectul contractului s-a realizat prin emiterea Autorizatiei de infiintare modificata care va include si cesionarul;

-Cedentul are obligatia de a face demersurile necesare in vederea modificarii si prelungirii Autorizatiei de infiintare si a Deciziei ANRE, sa vanda terenul;

-Cesionarul are obligatia sa faca dovada posibilitatii de finantare a proiectului, sa achite la timp obligatiile financiare prevazute in contract, sa indeplineasca solicitarile ANRE in vederea modificarii Autorizatiei si a Deciziei.

Prin actul aditional la contract (anexa nr.6), se precizeaza ca, avand in vedere faptul ca pana la data de .. nu s-a realizat obiectul contractului de cesiune, cesionarul reprezentand dovada posibilitatii cofinantarii proiectului, partile au constatat ca arvuna cu clauza confirmatorie cu titlu de avans achitata de societatea X in favoarea societatii E, s-a pierdut de catre aceasta, societatea E SRL fiind indreptatita la retinerea acesteia "durata contractului de cesiune fiind implinita fara realizarea obiectului contractul".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la avansul platit a fost inregistrat prin nota contabila, articolul contabil 654 "Pierderi din creante si debitori diversi"=409 "Furnizori debitori" , cheltuiala fiind considerata deductibila fiscal de catre societate .

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele doua societati sunt afiliate iar societatea E nu a depus declaratiile anuale privind impozitul pe profit pentru anul 2014 si anul 2015, care aveau termen de depunere 25.03.2015, respectiv 25.03.2016.In bilantului contabil depus pentru anul 2014, societatea E a declarat profit

brut, fata de care prin declaratiile 100 privind obligatiile de plata catre bugetul statului depuse pentru anul 2014 a fost declarat impozit pe profit în suma totala de.. lei. Societatea nu a depus Declaratiile de impozit pe profit, formular 101, pentru 2014 si 2015.

Urmare verificarii bazei de data ANAF privind situatiile financiare depuse pe anii 2014 si 2015 , organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea E, a depus cu intarziere situatiile financiare; s-au constatat neconcordante in preluarea sumelor aferente anului 2014 in coloana 1 din bilantul depus pentru anul 2015, profitul brut raportat pe anul 2014 este in suma de.. lei, fara a declara impozit pe profit, suma preluata pentru anul 2015 este profit net de.., cu evidentierea impozitului pe profit in suma de.. lei iar avansul incasat de la societatea X este înregistrat cu semnul minus in coloana aferenta rulajul perioadei precedente din formularul 20 pe anul 2015, rândul 5 -"Ajustari de valoare".

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate, raspunsul reprezentantului legal la nota explicativa precum si informatiile din baza de date a ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuiala cu anansul nu este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile si au respins la deductibilitate aceasta cheltuiala in conformitate cu prevederile art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. solicita anularea Raportului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile fiscal pe anul 2015, care au contribuit la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, pe motiv ca suma reprezinta o penalitate contractuala iar conform art. 21 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 23 lit d) din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.21 din Cod, aceasta este deductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

Verificand documentele existente la dasarul contestatiei se retine ca constatarile din Raportului de inspectie fiscala cu privire la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015 nu au fost valorificate printr-un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, conform prevederilor OMFP nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" .

Conform prevederile OMFP nr.3833/2015 Anexa 2 -Instructiuni pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala":

"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.[...]

Informațiile din conținutul formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se completează după cum urmează:[...]

2. "Date privind acțiunea de inspecție fiscală/control"[...]

- tipul, numărul și data actului întocmit de către organul de inspecție fiscală care a efectuat verificarea (raport de inspecție fiscală și/sau proces-verbal), în care se consemnează motivele de fapt care determină emiterea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", după caz."

Iar în Anexa 3 "Caracteristicile de tiparire, modul de difuzare, utilizare și păstrare ale formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", se prevede:

"5. Se utilizează la dispunerea de măsuri în sarcina contribuabililor/plătitorilor de către organul fiscal cu atribuții de inspecție fiscală, în timpul sau ca urmare a unei acțiuni de inspecție fiscală/control."

La art.131, art.268, art.269 și art.272 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.131

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.[...]

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

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

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47."

-art.268

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

-art.269

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

-art.272

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile Ordinului presedintelui ANAF nr.3.710/2015 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la persoane juridice- Anexa 2 Instructiuni privind intocmirea Raportului de inspectie fiscala, unde se prevede:

“Raportul de inspectie fiscală se întocmește de echipa de inspectie fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale principale în cadrul unei inspecții fiscale generale sau parțiale la persoane juridice.[...]

Raportul de inspectie fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspectie fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspectie fiscală.

Raportul de inspectie fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:

a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice;

b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

Din cadrul legislativ mai sus enuntat se retine ca organele de inspectie fiscala pot

emite, in baza Raportului de inspectie fiscala, urmatoarele categorii de acte administrativ fiscale si anume:

-decizii de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice;

-decizii de nemodificare a bazei de impunere, atunci cand in urma inspectiei fiscale nu se determina nicio diferenta fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale;

-deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, daca se constata diferente ale bazelor de impozitare, dar fara stabilirea de diferente de obligatii fiscale principale;

-dispozitii de masuri pentru masurile stabilite ce nu se concretizeaza in obligatii fiscale datorate bugetului general consolidat ;

De asemenea, se retine ca structurile specializate de solutionare a contestatiilor au competenta de solutionare numai a contestatiilor formulate impotriva deciziilor de impunere, deciziilor de regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilita prin dispozitie de masuri, precum si impotriva deciziei de reverificare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca pe perioada 01.01.2011-31.12.2014 organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar prin Decizia de impunere; pe perioada 01.01.2015-31.12.2015, prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile si au dispus diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2015 si totodata au stabilit majorarea veniturilor impozabile pe anul 2015 si au dispus diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015.

In cauza in speta, masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2015 nu a fost stabilita printr-o "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" care potrivit legii reprezinta act administrativ fiscal, susceptibil de a fi contestat.

Conform art.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

"În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui a îi este adresat;"

In consecinta, raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal in sensul art.1, pct.1 din Codul fiscal, ci numai o forma procedurala prealabila intocmita de organele de inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca ,in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a constatat nedeductibilitatea cheltuielilor , care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a emite dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala , in conformitate cu prevederile OMFP nr.3833/2015, prin care sa dispuna masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2015 si care reprezinta actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat deoarece acesta creeaza o situatie juridica noua in sensul diminuarii pierderii fiscale stabilita de societatea contestatoare.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el

fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii deciziei de impunere, dispozitiei de masuri, deciziei de nemodificare a bazei de impunere, deciziei de modificare a bazei de impunere. Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organelor de inspectie fiscala , care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata decat prin cuprinderea acestora in decizie de impunere si dispozitie de masuri.

Prin raspunsul dat la mesajul electronic al organului de solutionare a contestatiei(anexat la dosarul contestatiei) , organul de inspectie fiscala precizeaza ca, referitor la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015 **nu a fost intocmit actul administrativ fiscal, in speta dispozitie de masuri, prin care sa se dispuna diminuarea pierderii fiscale**, asa cum prevede legea.

In Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala la pct.2.1.2 "Motivul de fapt" la pct.2 , fac referire la nedeductibilitate cheltuielilor , contestate de societate, insa prin acest act administrativ fiscal se stabilesc doar obligatii fiscale suplimentare de plata; in speta din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca cheltuielile nedeductibile fiscal au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, iar cu privire la diminuarea pierderii pe anul 2015 nu a fost emis un act administrativ fiscal (dispozitie de masuri) susceptibil de a fi contestat

Potrivit prevederilor art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

La pct.5.4 din Ordinul nr.3741 din 2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede ca:

"Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. "

Din prevederile legale citate se retine ca organul de solutionare a contestatiei, in solutionarea contestatiei este tinut de sustinerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea precum si de documentele existente la dosarul contestatiei, acesta nu isi poate depasi limitele, deoarece obligatia sa este de a se pronunta numai cu privire la obiectul stabilit prin contestatie, in speta, constatările din Raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca solutionarea contestatiei se face in limita sesizarii iar la pct.6 al art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se specifica ca "*Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei*" se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la obiectul contestatiei si nu poate proceda la analiza pe fond a contestatiei cu privire la masura de diminuare a pierderii fiscale pe anul 2015, deoarece Raportul de inspectie fiscala nu este act administrativ fiscal ce poate face obiectul

contestatiei aflate in competenta de solutionare a organelor specializate stabilite la art.272 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In conditiile in care, in cauza in speta nu a fost emis un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie de masuri prin care organele de inspectie fiscala sa dispuna diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, asa cum s-a constatat prin Raportul de inspectie fiscala prin care societatea X sa fie lezata in drepturile sale iar contestatia a fost formulata impotriva cheltuielilor stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala prin Raportului de inspectie fiscala, cheltuieli care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015 stabilita de societate, se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta pe fond cu privire la aceste cheltuieli respinse la deductibilitate prin acest act care nu constituie titlu de creanta.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

In conformitate cu prevederile pct.5.3 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. “

Din prevederile legale enuntate se retine ca obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlu de creanta sau masura de diminuare a pierderii stabilita prin dispozitia de masuri.

In situatia in care se contesta un alt act, care imbraca caracteristicile unui act administrativ fiscal potrivit legii si nu intra in categoria celor mai sus enumerate, legiuitorul a stabilit ca este competent in solutionarea contestatiei formulata impotriva acestuia, insusi organul fiscal care l-a emis.

In consecinta, capatul de cerere din contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala cu privire la cheltuielile care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015, si **pentru care nu a fost emis un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie de masuri prin care organele de inspectie fiscala sa dispuna diminuarea pierderii fiscale pe anul 2015**, se va inainta spre solutionare A.J.F.P. -Inspectie Fiscala, ca organ emitent al Raportului de inspectie fiscala.

6.Cu privire la contestatia formulata de societatea impotriva dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente TVA, stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii:

D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea X datoreaza bugetului de stat accesoriile calculate, pe perioada 25.11.2014-05.08.2016, de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, asupra debitului in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca achizițiile de bunuri au fost destinate operatiunilor sale taxabile iar

ulterior facturile au fost stornate.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X, în baza facturilor emise de societatea E, a înregistrat în evidentele contabile achiziția unui teren (cont 2111) și achiziții de immobilizări necorporale (cont 208) și a achitat prin virament bancar suma de ... lei, aceasta fiind evidențiată ca o plată a furnizorilor (401 = 5151). Achiziția a fost declarată prin declarația "394" iar TVA a fost dedusă integral.

Urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea E nu a declarat livrarea și nu a colectat TVA, a depus decontul de TVA pe luna octombrie 2014, care avea termen de depunere trimestrial și nu declarat livrări sau TVA colectată.

Totodată, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea E nu a declarat nicio livrare în perioada în cauză iar din mai 2015 este neplatitoare de TVA.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca în decembrie 2015, în evidentele contabile ale societății X au fost înregistrate facturile prin care s-au stornat facturile inițiale.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au constatat ca operațiunile în cauză nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile iar în raportul de inspectie fiscala, specifică faptul că, societatea X datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru TVA, care urmează a fi calculate de organul competent.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat, pe perioada 25.11.2014-05.08.2016, asupra TVA, individualizat de plată prin Decizia de impunere, obligații fiscale accesorii care se compun din:

- dobânzi aferente TVA;
- penalități de întârziere aferente TVA;

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, societatea contestatoare susține că în mod nelegal organele de inspectie fiscala au considerat că se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru TVA din data de 25.11.2014 până în data de 25.01.2016 deoarece avansul a fost achitat în baza unui contract și facturile au fost legal emise motiv pentru care solicită anularea Deciziei de impunere și Raportului de inspectie fiscala sub aspectul dobanzilor și penalităților de întârziere aferente TVA precum Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii cu privire la accesoriile aferente acestui debit.

În cauza în speta, sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit cărora:

-art.134

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

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

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

-art.134¹

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

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

-art.134²

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

coroborat cu prevederile art.145, art.146 din același act normativ potrivit căruia :

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]”

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

a) operațiuni taxabile;”

-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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei și orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

Se reține că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator iar pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea 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.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că societatea X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor emise de societatea E,

reprezentand achizitia unui teren si achizitii de imobilizari necorporale; Terenul achizitionat a fost inregistrat in evidentele contabile in contul 2111 iar imobilizarile necorporale au fost inregistrate in contul 208.

Societatea contestatoare a achitat prin virament bancar suma, plata fiind evidentiata ca o plata a furnizorilor (401 = 5151) iar achizitia a fost declarata prin declaratia "394" si TVA aferenta facturilor de mai sus, a fost dedusa integral.

Se retine ca, facturile au fost emise de societatea E in Contractul de cesiune incheiat cu societatea contestatoare, care are ca obiect:

Obiectul principal al contractului il reprezinta cesiunea partiala a Proiectului. Centrala electrica fotovoltaica prin efectuarea demersurilor necesare modificarii autorizatiei de infiintare respectiv a Deciziei ANRE iar obiectul secundar al contractului il constituie oferta ferma a cedentului de vanzare a unui teren , sub conditia rezolutorie a realizarii cesiunii partiala a proiectului.

Potrivit pct.1.3 din Contract, obiectul contractului va fi realizat in masura in care vor fi indeplinite atat obiectul principal sat si obiectul secundar al acceastaia.

Din contractul de cesiune rezulta ca:

- durata contractului este de 1 an , cu posibilitatea prelungirii;
- pretul contractului..din care pretul terenului ;
- plata unui avans ,restul pretului se va achita la data la care obiectul contractului s-a realizat prin emiterea Autorizatiei de infiintare modificata care va include si cesionarul;

-Cedentul are obligatia de a face demersurile necesare in vederea modificarii si prelungirii Autorizatiei de infiintare si a Deciziei ANRE, sa vanda terenul;

-Cesionarul are obligatia sa faca dovada posibilitatii de finantare a proiectului, sa achite la timp obligatiile financiare prevazute in contract, sa indeplineasca solicitarile ANRE in vederea modificarii Autorizatiei si a Deciziei.

Prin actul aditional la contract (anexa nr.6), se precizeaza ca, avand în vedere faptul ca pana la data.. nu s-a realizat obiectul contractului de cesiune, cesionarul neprezentand dovada posibilitatii cofinantarii proiectului, partile au constatat ca arvuna cu clauza confirmatorie cu titlu de avans, achitata de societatea X in favoarea societatii E, s-a pierdut de catre aceasta, societatea E fiind indreptatita la retinerea acesteia "durata contractului de cesiune fiind împlinita fara realizarea obiectului contractul".

Prin urmare, se retine ca obiectul contractului nu a fost realizat, operatiunile facturate in baza acestui contract nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, urmare verificarii bazei de date ANAF, s-a constatat ca Societatea E nu a declarat livrarea si nu a colectat TVA, inscrisa in facturile emise catre X si nu a depus decontul de TVA , care avea termen de depunere trimestrial; societatea furnizoare a depus decontul de TVA si nu declarat livrari sau TVA colectata.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea E nu a declarat nicio livrare in perioada in cauza iar din mai 2015 este neplatitoare de TVA .

Mentionam ca taxa pe valoarea adaugata se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Or, in situatia de fapt prezentata , furnizorul E nu a colectat TVA, nu a declarat TVA prin decont de TVA, nu a facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acest furnizor a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus

societatea contestatoare sa aiba dreptul sa deduca TVA, pe perioada verificata.

Faptul ca societatea contestatoare a dedus TVA in baza unor facturi nu este conditie suficienta pentru deductibilitatea TVA in conditiile in care s-a facut dovada ca furnizorul E nu a colectat, declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise catre societatea X.

Astfel, se poate considera ca facturile in cauza nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata si totodata nu este indeplinita conditia de forma prevazuta la art.146 din Codul fiscal.

Mai mult, se retine in decembrie 2015, au fost înregistrate in evidentele contabile ale societatii X, facturile prin care s-au stornat facturile in baza carora societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a TVA ; in luna decembrie 2015 in contabilitatea societatii contestatoare au fost inregistrate urmatoarele articolele contabile :

208"Alte imobilizari necorporale" =401"Furnizori"

211 "Imobilizari corporale"=401 "Furnizori"

4426"TVA deductibila =404"Furnizori din imobilizari"

401 "Furnizori" = 409 "Furnizori debitori"

654 -"Pierderi din creante si debitori diversi"=409"Furnizori debitori"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din luna februarie 2015, cele doua societati comerciale sunt afiliate.

Avand in vedere cele prezentate mai sus se retine ca societatea contestatoare nu are dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile , in conditiile in care obiectul contractului nu a fost realizat iar exigibilitatea taxei nu a intervenit in cauza in speta si mai mult achizițiile in cauza nu au fost destinate operatiunilor sale taxabile.

De asemenea furnizorul bunurilor in cauza nu a colectat , declarat si platit TVA inscrisa in facturile emise si mai mult aceste facturi au fost stornate.

Argumentele prezentate de societatea contestatoare in sustinerea contestatiei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in speta s-a constatat ca nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a taxei prevazute de art.145-146 din Codul fiscal .

Dupa cum am aratat si mai sus, legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile iar operatiunile sa fie reale.

Avand in vedere ce precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in vigoare pe perioada verificata, se retine ca societatea X datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru TVA din data de 25.11.2014 pana la data de 25.01.2016, asa cum specifica organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala.

Astfel, pe perioada 25.11.2014-31.12.2015, in speta devin incidente si prevederile art.119,art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

“(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.[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-art.120¹

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

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

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

Pe perioada 01.01.2016-25.01.2016, in speta sunt incidente prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

-art.174

“(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.”

-art.176

“(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. 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.

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

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca, pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, ccontribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, se retine ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

In speta, se retine ca, organul fiscal din cadrul A.J.F.P., prin Decizia referitoare la

obligatiile de plata accesorii , asupra TVA a calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Analizand Anexa la Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, se constata ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pe perioada 25.11.2014-05.08.2016 , aplicandu-se nivelul cotei prevazuta pe aceasta perioada, in lege.

Insa, din documentele existente la dosarul contestatiei se constata ca societatea X datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pentru TVA, din data de 25.11.2014 pana la data de 25.01.2016, asa cum specifica organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala.

In aceste conditii, se retine ca societatea contestatoare nu datoreaza bugetului de stat accesoriile aferente perioadei 26.01.2016-05.08.2016, calculate asupra debitului si anume societatea contestatoare nu datoreaza bugetului de stat dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale aplicabile cauzei, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1), alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(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.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“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;”,si

-se va admite partial contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii;

Totodata, potrivit legii, se va anula partial Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate eronat pe perioada 26.01.2016-05.08.2016 asupra debitului.

-se va respinge contestatia formulata de societatea X cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, in mod legal, pe perioada 25.11.2014-25.01.2016, asupra debitului .

7.Referitor la accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea X datoreaza bugetului de stat accesoriile aferente unor debite declarate de aceasta prin Declaratia formular 112 si neachitate la termenul de scadenta, in conditiile in care desi contesta in totalitate obligatiile fiscale accesorii nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste accesorii.**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale din

cadrul A.J.F.P. au calculat, pe perioada 27.06.2016-22.07.2016, asupra contributiilor sociale , individualizate de plata prin Declaratia 112, obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

-dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator;

-dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;

-dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;

-dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati;

Obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.173, art.174 si art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea X prin adresa specifica faptul ca contesta stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii, insa nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si accesoriile aferente debitelor reprezentand contributii de asigurari sociale, declarate de aceasta prin Declaratia 112 si neachitate la termenul de scadenta.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

" Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozițiile legale, citate mai sus se reține ca, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Înșă, în speta, societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept, pentru care înțelege să conteste și accesoriile în condițiile în care conteste în totalitate accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii.

În aceste condiții, în cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia "*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține că, contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă; se reține astfel că sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că societatea X nu aduce argumente referitoare la starea de fapt și de drept a accesoriilor stabilite prin actul administrativ fiscal contestat, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat în totalitate obligațiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.3741/2015, mai sus enuntate, va respinge ca nemotivata contestatia formulata de societatea X cu privire la accesoriile aferente unor debite neachitate la termenul de scadenta.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozitul pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA ;

2.Admiterea partiala a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, cu privire la obligatiile fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Totodata, se va anula partial , Decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii cu privire la obligatiile fiscale accesorii, pentru care s-a admis contestatia prin prezenta decizie.

3.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., Deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii cu privire la obligatiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale datorate de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator;
- dobanzi si penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati;

4.Constatatarea necompetentei materiale a D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 in solutionarea contestatiei formulata de X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Raportului de inspectie cu privire la cheltuielile care au dus la diminuarea pierderii fiscale, si pentru care nu a fost emis un act administrativ fiscal respectiv Dispozitie de masuri prin care organele de inspectie fiscala sa dispuna diminuarea pierderii fiscale; organul competent in solutionarea acestui capat de cerere este organul fiscal emitent, in

speta A.J.F.P.-Inspectie Fiscala.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.