

DECIZIA NR. 1275/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 18393/22.05.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 2568/21.05.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 18393/22.05.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2011, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Jepilori nr. 6, bl. A6A, sc. C, ap. 16, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 19124/24.04.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019 și **are ca obiect suma totală de X lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA.**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, respectiv data de **11.03.2019** și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **24.04.2019**.

Contestația este formulată prin administrator statutar, d-na PA, și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin administrator.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA, aducând în susținere următoarele motivații:

Referitor la stabilirea obligațiilor suplimentare reprezentând impozit pe profit în sumă de X1 lei și TVA respinsă la deducere în sumă de X2 lei, prin retratarea și reîncadrarea unor tranzacții, societatea precizează că organele de control nu au dat curs solicitării sale de a efectua o cercetare la fața locului și nu au luat în considerare documentele justificative pe care le-a prezentat la control.

Față de invocarea art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, petenta menționează că la data efectuării acțiunii de inspecție fiscală acesta era abrogat prin art. 502 alin. (1) din Legea 227/2015 și consideră că invocarea acestuia ca și temei de drept este nelegală. Totodată, contestatara învederează că organele de inspecție fiscală au invocat doar primul paragraf din acest alineat, și nu au motivat în fapt decizia de impunere. În motivare se face trimitere la Decizia nr. 575/7 febr. 2014 dată ÎCCJ în dosarul nr. 1024/33/2011 din care

citează: „Abordarea autorităților fiscale acordă prioritate unor elemente de formă, se îndepărtează de la scopul legii și contravine principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, prevăzute în art. 6 și 12 din Codul de procedură fiscală, care impun aprecierea relevanței stărilor de fapt fiscale în ansamblul lor și adoptarea cu bună credință a unei soluții legale adecvate, care să nu depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivului de a preveni și înlătura prejudicierea bugetului public.”

Totodată, în ceea ce privește argumentul organelor de control că facturile de deținute nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor art. 6 din Legea 82/1991 republicată, Legea contabilității, petenta învederează că prin textul art. 6 din Legea menționată legiuitorul nu reglementează elementele constitutive ale calității de document justificativ pentru factura fiscală ci instituie obligația operatorului economic de a consemna într-un document, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, orice operațiune economico-financiară efectuată, document ce dobândește prin înregistrarea respectivă calitatea de document justificativ privind efectuarea operațiunii înscrise.

Cu privire la suma de X1 lei petenta susține că în actele administrativ fiscale nu se demonstrează modul de calcul, în condițiile în care în cuprinsul Deciziei de impunere F-X/05.03.2019 (pag.7 pct. 2.1.2 final) este înscris „Impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, de echipa de inspecție fiscală: X3 lei” iar în Raportul de inspecție fiscală F-X/05.03.2019 la pag.14 este înscris „Impozit pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, de echipa de inspecție fiscală: X1 lei”

Și în ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei petenta susține că în actele administrativ fiscale nu se demonstrează modul de calcul, în condițiile în care în cuprinsul Deciziei de impunere F-X/05.03.2019 (pag. 11-12) este înscris „TVA stabilit suplimentar pentru perioada 01.12.2012-31.12.2017, de echipa de inspecție fiscală: X4 lei” iar în Raportul de inspecție fiscală F-BV nr. 76/05.03.2019 la pag. 28 și 23 se vorbește despre TVA suplimentară de X4 lei, pentru ca apoi să se înscrie că diferența de TVA deductibilă este de X2 lei.

A. Aspecte de procedură

Petenta consideră că prin acțiunile sale organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și art. 13, conform cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar atunci când prevederile legislației fiscale rămân neclare, să le interpreteze în favoarea contribuabilului/plătitorului, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere F-X/05.03.2019 și Raportul de inspecție fiscală F-X/05.03.2019 fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e) - f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, acestea reîncadrând ca nedeductibile cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă fără a administra vreun mijloc propriu de probă, conform prevederilor art. 73 și art. 55 din același act normativ.

Petenta consideră că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte și că aceste vicii de formă se impune a fi sancționate cu anularea actului administrativfiscal (Decizia nr. 4759/2013 a ÎCCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal).

Totuși, petenta nu solicită să se constate nulitatea actelor administrativ-fiscale contestate, ci să dispună anularea/desființarea acestora pentru neîndeplinirea condiției fundamentale de legalitate, prin faptul că, susține ea, mijloacele de probă administrate de organele fiscale cu încălcarea procedurii fiscale, nu pot fi considerate mijloace de probă legale, condiție obligatorie instituită de legiuitor prin prevederile art. 55 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Pe fond

În dezvoltarea motivelor de drept, contestatara precizează că legislația financiar-contabilă și fiscală, în vigoare în perioada verificată, nu instituie condiții pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate de un contribuabil sau a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în funcție de calitatea/caracteristicile înregistrărilor contabile efectuate de contribuabil, ci de îndeplinirea/neîndeplinirea unor condiții reglementate fără echivoc și explicit expuse de legiuitor. Aceasta consideră că nu are temei de drept legal condiționarea deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, de prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R, Legea contabilității, prevederile legale fiind în sensul că documentul în care s-a consemnat operațiunea economică efectuată și în baza căruia s-au efectuat înregistrările în contabilitate, a dobândit prin înregistrarea respectivă „calitatea de document justificativ” și nicidecum referitor la deductibilitatea cheltuielii respective și a TVA aferentă, pentru care legiuitorul a instituit reglementări clare prin prevederile Legii nr. 571/2003 și ale Legii 227/2015.

Petenta mai precizează că, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, legiuitorul a reglementat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, că documentul justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului a livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii, este factura, definită drept formular cu regim intern de tipărire și numerotare. Totodată, prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a dispus că „*Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.*”, iar informațiile obligatorii ce trebuie cuprinse în factură, sunt enumerate la art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În interpretarea acestor reglementări legale, contestatara concluzionează că documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate livrările/achizițiile de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, este factura și documentele conexe (situații de lucrări, rapoarte de activitate, devize) care dobândesc calitatea de document justificativ privind efectuarea operațiunilor consemnate, documente pe care susține că le deține pentru toate operațiunile efectuate, astfel că este lipsită de fundament legal invocarea ca temei de drept de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta susține că:

- toate cheltuielile efectuate au fost înregistrate în contabilitate;
- toate aceste cheltuieli efectuate au fost înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de furnizori/prestatori, pe care le deține și le-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru verificare;
- toate facturile înregistrate în contabilitate constituie documente justificative privind efectuate operațiunilor economice înscrise.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat măsura în care fiecare document care le-a fost pus la dispoziție respectă normele și prevederile legale, ținând cont de faptul că primordialitatea în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic al acestora, adică ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, chiar eronate fiind, documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective, precum și modul de completare al acestora, rezumându-se la a aprecia doar că documentele puse la dispoziție pentru verificare nu ar întruni calitatea de document justificativ.

În ceea ce privește invocarea de către organele de control ca temei de drept a prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezentantul societății susține că prin aceste prevederi legiuitorul nu a reglementat deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de un contribuabil, ci a instituit regulile generale pentru calculul profitului impozabil.

În contetația formulată, societatea face trimitere atât la jurisprudența internă (deciziile definitive și executorii ale instanțelor de judecată române CA sau ICCJ) cât și la jurisprudența CJUE prin care s-ar fi dispus că nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile nu poate fi sancționată cu refuzul dreptului de deducere a cheltuielilor și/sau a TVA aferentă, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere deoarece nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce cheltuielile efectuate și TVA-ul aferent achitat în amonte.

Aceasta consideră că și dacă dispozițiile CJUE sunt pronunțate în spețe privind taxa pe valoarea adăugată, nu pot fi ignorate în cazul deductibilității cheltuielilor efectuate de un contribuabil, aspectele cu caracter de generalitate invocate de CJUE cu privire la cerințele de formă ale facturii și la respectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile, întrucât, potrivit normelor obligatorii de interpretare juridică a unor prevederi legale, aceste condiții referitoare la cerințele de formă ale facturii și la respectarea obligațiilor contabile nu pot fi considerate legale și îndeplinite pentru recunoașterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată, dar nelegale și neîndeplinite pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor înscrise în factura respectivă.

Petenta afirmă că CJUE a dispus în mod constant că cerințele care decurg din protecția principiilor generale recunoscute în ordinea juridică comunitară, sunt obligatorii pentru statele membre atunci când acestea pun în aplicare normele comunitare, prin urmare, acestea sunt obligate să aplice normele în conformitate cu aceste cerințe, și face trimitere la Hotărârea CJUE din data de 21 februarie 2006 în cauza C-255/02 Halifax și la Hotărârea din 22 decembrie 2010 în cauza C-277/09, the Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs în care CJUE a dispus că: *„persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale”, respectiv că „atunci când persoana impozabilă poate alege între diferite operațiuni, aceasta are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală”.*

Societatea contestă reîncadrarea de către organele de inspecție fiscală a tranzacțiilor cu SC AC SRL, SC W SRL, SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL, SC TB SRL, SC RS SRL ca nedeductibile fiscal, pe motive ce privesc aspecte care țin de starea de fapt fiscală și de comportamentul fiscal al furnizorilor/prestatorilor și precizează că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu sunt condiționate prin legislația fiscală de comportamentul fiscal al prestatorului sau de îndeplinirea de către acesta a obligațiilor de a colecta, declara și plăti la bugetul de stat TVA-ul înscris în facturile emise beneficiarului.

În susținere, petenta invocă Hotărârile CJUE în Cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL, în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahageben și Peter Dâvid, în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH în care se precizează că dreptul unei persoane impozabile de a deduce cheltuielile efectuate și taxa pe valoarea adăugată aferentă nu poate fi afectat de faptul că, în lanțul de aprovizionare din care aceste operațiuni fac parte, o altă tranzacție anterioară sau ulterioară este afectată de anumite deficiențe/vicii/nereguli, fără ca persoana impozabilă să cunoască acest aspect.

Totodată, societatea invocă Decizia ICCJ nr. 7405 din 22 noiembrie 2013 prin care s-au menținut dispozițiile Curții de Apel Cluj - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

În susținerea contestației societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au respins *in corpore* documentele justificative prezentate motivând că acestea nu demonstrează prestarea efectivă a serviciilor, fără a prezenta care sunt cerințele legale neîndeplinite de fiecare din facturile/documentele justificative înregistrate în evidențele contabile.

Aceasta mai susține că în condițiile în care furnizorii săi nu a fost verificați în mod real de către organele fiscale din teritoriu, organele de inspecție fiscală nu pot invoca drept motiv de fapt al impunerii nerealitatea operațiunilor.

Referitor la tranzacțiile cu SC AC SRL- RO27831680 societatea susține că au fost puse

la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative prin care se demonstrează realitatea prestării serviciilor achiziționate, aspect care a fost recunoscut și de către acestea în raportul de inspecție fiscală la pag. 38-40, dar documentele nu au fost luate în considerare. În ceea ce privește faptul că nu a fost prezentată autorizație de construcții, petenta afirmă că acest document nu este reglementat de legislația fiscală în vigoare ca și condiție pentru dedeductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, nefiind prezentată prevederea legală/temeiul de drept ce-ar fi instituit în sarcina sa obligația de a deține o autorizație de construcție pentru lucrările de construcții-montaj, reparații și întreținere efectuate în spațiul închiriat, cu acordul scris al proprietarului, și că nu știe nici la ce autorizație fac referire organele de inspecție fiscală, pentru a o putea prezenta.

Petenta precizează că își însușește punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la tratamentul contabil și fiscal constând în amortizarea investiției efectuate, pe perioada de închiriere a spațiului prevăzută în contractele încheiate, însă contestă încadrarea fiscală efectuată de organele fiscale, considerând că acestea aveau obligația de a restabili situația fiscală reală și să recalculeze impozitul pe profit pe perioada de valabilitate a contractului de închiriere.

Referitor la susținerea organelor de control că pentru achiziția de servicii de consultanță și management de la S.C. R&I MATUR S.R.L. documentele prezentate nu demonstrează prestarea efectivă a serviciilor, petenta afirmă că prevederile Codului de procedură fiscală conferă organelor fiscale atribuții numai în ceea ce privește *„verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile”*, nicidecum în ceea ce privește forma și conținutul documentelor justificative deținute de contribuabilul verificat.

În drept, societatea invocă și prevederile art. 73, art. 55 și art. 13 din Codul de procedură fiscală.

Totodată acesta afirmă că legiuitorul emitent al Codului fiscal a stipulat distinct în cuprinsul capitolului referitor la impozitul pe profit, la art. 21 alin. (4), tipurile de cheltuieli ce se încadrează drept nedeductibile la calculul profitului impozabil, între acestea nefiind incluse și cheltuielile efectuate de contribuabil cu achizițiile de lucrări de construcții-montaj, pentru care acesta deține, pe lângă facturile emise de prestator și situațiile de lucrări aferente.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, petenta invocă hotărârile CJUE date în interpretarea articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă conform cărora pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea Centralan Property, C-63/04, punctul 52, Hotărârea Toth, C-324/11, punctul 26, și Hotărârea Bonik, C-285/11, punctul 29, precum și Ordonanța Jagietto, C-33/13, punctul 27).

În ceea ce privește condițiile de formă ce trebuiesc îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea consideră că sunt incidente dispozițiile CJUE din Hotărârea dată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.

Petenta susține că prin stabilirea unor obligații suplimentare de plată prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a comportamentului fiscal al furnizorilor/prestatorilor din amonte, organele fiscale încalcă și principiile contabile generale instituite de legiuitor prin OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv principiul conform căruia veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt

recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli, coroborat cu principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

În fapt, petenta consideră că dacă organele de inspecție fiscală au reconsiderat cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă, aceleași prevederi legale sunt incidente și în cazul veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate ca urmare a efectuării cheltuielilor respective, în susținere invocând Decizia nr. 1470/2012 a ÎCCJ și adresa MFP 280320/27.08.2008.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de X lei, din care impozit pe profit în sumă de X1 lei și TVA în sumă de X2 lei.

Perioada verificată a fost 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe profit și 01.12.2012- 31.12.2017 pentru TVA.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 16.11.2018-05.03.2019 și nu a fost suspendată.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019 contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice” cod CAEN 2511.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

1) În anul 2012, societatea a achiziționat servicii și materiale în sumă de X5 lei, cu TVA în sumă de X6 lei, de la SC AC SRL.

Societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente justificative pentru realizarea lucrărilor facturate de SC AC SRL, și nu a demonstrat că bunurile înregistrate ca achiziții de la această societate au fost utilizate pentru realizarea de venituri impozabile, drept pentru care, având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 44 și 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală, a respins la deducere cheltuielile în sumă de X5 lei, și a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X7 lei.

2) Organele de control au constatat că în anul 2013 societatea verificată a evidențiat în documentele financiar-contabile achiziția de servicii de la SC W SRL, SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL, SC TB SRL și SC RS SRL, pentru care nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă, nu a prezentat rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații de lucrări, echipa de control a concluzionând că facturile de la cei 6 furnizori au fost „folosite” pentru crearea sursei provenienței unor servicii, care în fapt nu au fost prestate niciodată, societatea disimulând realitatea cu scopul de a-și diminua obligațiile datorate bugetului de stat consolidat.

Echipa de control precizează că, având în vedere faptul ca SC X SRL nu a putut demonstra prestarea efectivă a acestor servicii, facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă nu pot fi considerate documente justificative în conformitate cu prevederile art 6. din Legea 82/1991 privind Legea contabilității, republicată, iar cheltuiala înregistrată în baza lor și taxa pe valoare adăugată înscrisă în aceste facturi, sunt nedeductibile fiscal, fiind incidente prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și m), art. 134 alin. (1), art.

134¹ alin. (7) și ale art. 145 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 44 și 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru baza impozabilă suplimentară în sumă totală de X8 lei a fost stabilit un impozit suplimentar de X9 lei și s-a respins la deducere TVA în sumă de X10 lei.

3) Societatea a înregistrat în anul 2014, cheltuieli cu servicii de consultanță și management, în sumă de X11 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X12 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC RI SRL X, CUI X.

Organele de control precizează că societatea verificată nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor respective, nu a prezentat rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații etc. Urmare a inspecției s-a concluzionat că aceste facturi au fost „folosite” pentru crearea sursei de proveniență pentru servicii prestate, care în fapt nu au existat niciodată, fiind disimulată realitatea prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care în fapt nu au fost realizate.

Deoarece SC X SRL nu a putut demonstra prestarea efectivă a acestor servicii, inspectorii fiscali au considerat că facturile de achiziție înregistrate în evidența contabilă nu au calitatea de documente justificative, în conformitate cu prevederile art 6. din Legea 82/1991 privind Legea contabilității, republicată, drept pentru care cheltuiala și taxa pe valoare adăugată înregistrate în baza facturilor de la SC RI SRL au fost respinse la deducere, fiind incidente prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) și m), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (7) și ale art. 145 alin. (1), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 44 și 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru baza impozabilă suplimentară în sumă totală de X11 lei, a fost stabilit un impozit suplimentar de X13 lei și TVA fără drept de deducere în sumă de X12 lei.

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

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă decizia de impunere contestată este lovită de nulitate, în condițiile în care elementele care determină nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 16.11.2018-05.03.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins perioada 01.01.2012-31.12.2017 pentru impozitul pe profit și 01.12.2012-31.12.2017 pentru TVA. Inspecția a fost demarată la data de 16.11.2018, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 8.

1) Referitor la susținerea petentei că invocarea de către organele fiscale a prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este nelegală deoarece la data efectuării acțiunii de inspecție fiscală Legea 571/2003 privind Codul fiscal era abrogată prin art. 502 alin. (1) pct. 1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organul de soluționare reține că pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 organul de control în mod legal a aplicat prevederile Legii 571/2003, și a analizat activitatea contribuabilului din perspectiva legislației fiscale în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile și a intervenit exigibilitatea taxei.

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

„art. 15 Universalitatea

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

favorabile.”

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

Din documentele la dosar se reține că deficiențele constatate cu prilejul inspecției fiscale s-au produs în perioada până la 31.12.2015, când erau în vigoare prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anii fiscali 2016 și 2017 nefiind constatate încălcări ale legii fiscale.

Organul de soluționare mai reține că echipa de control nu invocă în Raportul de inspecție fiscală sau în decizia analizate în cauză prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cum în mod eronat afirmă petenta, articol care produce efecte de la data de 01.01.2016, deoarece toate constatările inspecției au vizat, așa cum am precizat mai sus, perioada până la 31.12.2015. Astfel, atât critica privind citarea parțială a textului de lege al art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 cât și afirmația că prin citarea parțială a textului de lege organele de control nu au motivat în drept decizia de impunere emisă, se rețin ca nefondate.

2) Referitor la afirmația societății contestatoare că actele au fost emise „fără respectarea condițiilor obligatorii de fond ale actului juridic, definite prin art. 46 alin. (2) lit. e)- f) din Legea nr.207/2015”

În ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, se constată că sunt incidente prevederile art. 46 și art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

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

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

a) denumirea organului fiscal emitent;

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

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

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

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

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

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

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

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

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

„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019. Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct. 2.1.2. „Motivul de fapt” și 2.1.3. ”Temeiul de drept” din Decizia de impunere precum și în Raportul de inspecție fiscală sunt prezentate constatările și concluziile organelor de control, respectiv articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligații de plată suplimentare, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere sunt insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte și că aceste vicii de formă se impune a fi sancționate cu anularea actului administrativ fiscal.

3) Referitor la criticile aduse de petentă privind administrarea de către inspectorii fiscali a mijloacelor de probă

În contestația formulată, petenta susține că prin acțiunile lor, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 5, art. 6, art. 7, art. 12 și ale art. 13, conform cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale, să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar atunci când prevederile legislației fiscale rămân neclare, să le interpreteze în favoarea contribuabilului/ plătitorului, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

În drept, prevederile art. 5, art. 6, art. 7, art. 12, art. 13 și ale art. 72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispun că:

art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

(2) Ministerul Finanțelor Publice, în calitate de organ de specialitate al administrației publice centrale, are rolul de a coordona aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale.

(3) În cadrul Ministerului Finanțelor Publice funcționează Comisia fiscală centrală, care are responsabilități de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a Codului fiscal, a

prezentului cod, a legislației subsecvente acestora, precum și a legislației a cărei aplicare intră în sfera de competență a A.N.A.F.

(4) Componenta și regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Comisia fiscală centrală este coordonată de secretarul de stat din Ministerul Finanțelor Publice care răspunde de politicile și legislația fiscală.

(6) În cazul în care Comisia fiscală centrală este investită cu soluționarea unei probleme care vizează impozitele și taxele locale prevăzute de Codul fiscal, comisia se completează cu 2 reprezentanți ai Ministerului Dezvoltării Regionale și Administrației Publice, precum și cu câte un reprezentant al fiecărei structuri asociative a autorităților administrației publice locale.

(7) Deciziile Comisiei fiscale centrale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

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

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

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

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

art. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile

potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

art. 13 Interpretarea legii

(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, legiuitorul precizând că acestea trebuie să țină cont de opinia dată în scris în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, la același contribuabil.

Totdată, conform prevederilor art. 72 antecitat la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare.

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

„art. 55 Mijloace de probă

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

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

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor

doveditoare recunoscută de lege.

În conformitate cu prevederile legale mai sus citate se constată că legiuitorul lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți, respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și solicitarea de expertize.

Astfel, referitor la faptul că organele de control nu au efectuat o cercetare la fața locului pentru a verifica realitatea lucrărilor de construcții facturate de către SC AC SRL sau nu au solicitat efectuarea unei expertize, precizăm că prevederile art. 55 alin. (2) lit. b) și d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu obligă ci lasă la latitudinea organelor fiscale să decidă dacă efectuarea unei cercetări la fața locului este necesară și oportună sau dacă este necesară efectuarea unei expertize tehnice.

În speță, se reține că în condițiile în care o astfel de constatare ar fi permis doar reținerea situației la zi, organele de control neavând posibilitatea să constate care a fost situația anterior presupusei investiții efectuate la imobilul în cauză și nici dacă furnizorul referitor la care societatea contestatoare susține că a efectuat lucrările a fost cel care a efectuat într-adevăr investiția, este justificată decizia acestora, demersul nefiind util soluționării cauzei.

De altfel, din documentele la dosar se reține că organele de control nu ar fi putut identifica lucrările referitor la care petenta susține că ar fi fost efectuate de SC AC SRL deoarece în contract, în devizul ofertă și în situația de plată, documentele justificative prezentate pentru a proba prestarea efectivă a serviciilor, sunt folosite doar expresii generice „reparații hală X”, „lucrări de construcții”, nefiind prezentat niciun document din care să reiasă lucrările ce ar fi trebuit efectiv prestate, operațiile care ar fi dus la efectuarea acestora, necesarul estimat de materiale, suprafețele prelucrate, etc. Totodată, se reține că deși petenta susține că lucrările s-ar fi efectuat la punctul de lucru de la din localitatea **SG** jud. C, în toate documentele se face referire la Obiectivul „Hală de producție X”.

Organul de soluționare constată că în cuprinsul contestației societatea face afirmații de genul:

- „organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 5, art.7 și art.13”;
- „Consider că, prin modul în care au acționat împotriva subscrisei, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 12 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală”;
- „în susținerea contestației, invoc prevederile art. 6, 12 și 13 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora”;
- „Subscrisa, contest prin prezenta obligația de plata a impozitului pe profit stabilită suplimentar de către organele fiscale prin încălcarea procedurii de inspecție fiscală reglementată de Codul de procedură fiscală, potrivit căruia organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale”;
- „Organele de inspecție fiscală nu au fost investite de legiuitor cu dreptul de a adaugă la lege sau a interpreta legea după expertiza lor”;
- „toate mijloacele de probă administrate de organele fiscale prin încălcarea procedurii fiscale în efectuarea acestei acțiuni de inspecție fiscală, nu pot fi considerate mijloace de probă legale, condiție obligatorie instituită de legiuitor prin prevederile art. 55 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală”;

dar faptul că soluția adoptată de organele de control nu este favorabilă societății, nu presupune automat încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală, petenta trebuind să probeze afirmațiile sale, simplul fapt că sunt invocate anumite norme de

drept nefiind suficient.

Petenta invocă prevederile art. 13 din Legea 207/2015 și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, în Decizia nr. 4349 din 27.09.2011 în dosarul nr. 6383/2/2010, Decizia nr. 1829/2012, precum și jurisprudența CJUE în cauza C-183/14 Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean, împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, dar nu precizează care prevederi legale ar fi incerte, aplicarea lor fiind imprezvizibilă pentru societate.

Referitor la susținerea privind nerespectarea principiului bunei credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, se reține că buna-credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 republicată, privind Codul civil iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

4) Cu privire la necorelațiile dintre valoarea totală a impozitului pe profit și a TVA stabilite suplimentar ca urmare a inspecției fiscale și valorile indicate în anumite paragrafe din RIF pentru acestea, din documentele la dosar se rețin următoarele:

Din documentele la dosar se constată că la finalizarea inspecției fiscale organele de control au întocmit Proiectul de Raport de inspecție fiscală care a fost transmis societății și în care suma totală stabilită suplimentar de plată era de X14 lei, din care X3 lei impozit pe profit și X4 lei TVA.

Cu prilejul prezentării punctului de vedere de către societate, aceasta a sesizat că din valoarea totală a contractului nr. 001/09.01.2013, încheiat între societatea verificată și NT SRL, în sumă de X15 lei, din care TVA în sumă de X16 lei, societatea a stornat suma totală de X17 lei (din care suma de X18 lei de pe cheltuieli și X19 lei TVA), la punctul de vedere fiind anexată factura storno nr. NTC nr 003/05.10.2013. Drept urmare, organele de control au modificat sumele stabilite suplimentar în sensul diminuării bazei impozabile cu suma de X18 lei rezultând astfel diminuarea impozitului suplimentar cu suma de X20 lei (X18x16%) și a TVA suplimentară cu X19 lei.

În Decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală întocmite la finalizarea procedurii de inspecție, organele de control au înscris în tabelele de la Capitolul III- *Constatări fiscale* și în tabelul centralizator de la Capitolul VII- *Sinteza constatărilor fiscale*, suma de X1 lei reprezentând impozitul pe profit suplimentar (X3-X20 lei), respectiv suma de X2 lei (X4-X19 lei) reprezentând TVA suplimentară, ca fiind obligațiile de plată stabilite în sarcina SC X SRL.

Astfel, referitor la sesizarea petentei că în RIF și în Decizia de impunere apar în anumite paragrafe sumele X3 lei pentru impozitul pe profit total și X4 lei pentru TVA, sau baza impozabilă suplimentară de X21 lei pentru anul 2013 în loc de X8 lei, se reține că acestea sunt erori materiale, calificate astfel în conformitate cu prevederile art. 53 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„art. 53 Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.”

și nu pot atrage nulitatea actului administrativ fiscal, în condițiile în care impozitul final este corect calculat.

Referitor la susținerea petentei că din actele de control nu reiese modul de calcul pentru suma de X1 lei reprezentând impozit pe profit și suma de X2 lei reprezentând TVA, din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019 și a deciziei de impunere nr. F-X/05.03.2019, organul de soluționare reține că urmare a inspecției organele de control au respins la deducere cheltuieli în sumă totală de X22 lei și TVA în sumă de X2 lei, care rezultă din însumarea cheltuielilor și a TVA respinse la deducere pentru fiecare deficiență în parte, după cum urmează:

- X5 lei servicii SC AC SRL (Impozit pe profit anul 2012 punctul 1);
- X23 lei servicii SC W SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. A), cu TVA X24 lei (TVA punctul 1 litera A);
- X25 lei servicii SC N3 SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. B), cu TVA X26 lei (TVA punctul 1 litera B);
- X27 lei (X28- X18 lei stornat) servicii SC NT SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. C), cu TVA X29 lei (TVA punctul 1 litera C);
- X30 lei servicii SC VRSG SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. D), cu TVA X31 lei (TVA punctul 1 litera D);
- X32 lei servicii SC T SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. E), cu TVA X33 lei (TVA punctul 1 litera E);
- X32 lei servicii RS SRL (Impozit pe profit anul 2013 punctul 1 lit. F), cu TVA X33 lei (TVA punctul 1 litera F);
- X11 lei servicii SC RI SRL (Impozit pe profit anul 2014 punctul 1), cu TVA X12 lei (TVA punctul 2).

Aferent sumei de X22 lei a fost calculat un impozit pe profit în sumă de **X1 lei** prin aplicarea procentului de 16%, și a fost respinsă la deducere TVA aferentă în sumă de **X2 lei** (X24+ X26+ X29+ X31+ X33+ X33+ X12 lei).

Organul de soluționare mai reține că potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

În speță, Decizia contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil, iar așa cum am arătat mai sus, erorile sesizate de petentă fie sunt erori materiale, care nu privesc fondul actului administrativ-fiscal, fie sunt nefondate, astfel decizia nefiind afectată de o gravă și evidentă eroare.

Față de cele anterior prezentate, întrucât viciile de procedură invocate de petentă sunt fie erori materiale care nu pot conduce la anularea actului administrativ fiscal, fie sunt nefondate, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Pe fond

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X1 lei și la TVA în sumă de X2 lei

D.G.R.F.P. X, prin Serviciul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestei obligații fiscale în sarcina petentei, în condițiile în care societatea nu poate demonstra că serviciile au fost efectiv prestate și că au fost achiziționate în beneficiul persoanei impozabile, pentru a fi destinate operațiunilor sale impozabile/taxabile.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

1) Organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019 că SC X SRL a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli deductibile cu serviciile prestate de terți (cont 628) în sumă de X5 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X6 lei, în baza facturii nr. 66/31.05.2012 care are înscrise la furnizor datele de identificare ale SC AC SRL și care are ca obiect „Reparații hală X cf. contract nr. 41/02.04.2012”, dar nu a probat realizarea efectivă a investiției, lucrările în care ar fi fost încorporate materialele și locația unde ar fi fost prestate serviciile. Se reține că TVA în sumă de X6 lei nu face obiectul deciziei analizate, pentru aceasta intervenind termenul de prescripție.

2) În anul 2013 societatea verificată a evidențiat în documentele financiar-contabile achiziția de servicii de la SC W SRL, SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL, SC TB SRL, SC RS SRL CUI29171483, dar nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor respective, nu a prezentat rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații de lucrări, echipa de control a concluzionând că facturile de la cei 6 furnizori au fost „folosite” pentru crearea sursei provenienței unor servicii, care în fapt nu au fost prestate niciodată, disimulându-se realitatea cu scopul de a se diminua obligațiile datorate bugetului de stat consolidat.

3) În anul 2014, societatea a dedus cheltuieli cu servicii de consultanță și management, în sumă de X11 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă în sumă de X12 lei, în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC RI SRL X, dar nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor respective, nu a prezentat rapoarte de lucru, devize de lucrări, situații etc.

Astfel, deoarece societatea nu a prezentat echipei de inspecție fiscală documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1) și ale art. 21 alin. (4) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 44 și 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, urmare a inspecției inspectorii fiscali au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de X22 lei (X5 lei+ X8 +X11 lei) și au calculat un impozit pe profit în sumă de **X1 lei**.

Totodată în baza prevederilor art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (7) și ale art. 145 alin. (1), din Codul fiscal aprobat prin Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost respinsă la deducere TVA în sumă de **X2 lei**.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform cărora:

„art. 19 Reguli generale

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

Normele metodologice de aplicare

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

art. 21 Cheltuieli

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

[...]

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

Normele metodologice de aplicare

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență

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

Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile pentru care nu se face dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

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

Din prevederile legale enunțate se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Se reține că înregistrarea în contabilitate a documentelor justificative întocmite ca urmare a efectuării unei operațiuni economico-financiare, conform reglementărilor contabile este o operațiune distinctă de cea a calculului impozitului pe profit în temeiul Codului fiscal.

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

Legea 571/2003

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

Legea contabilității

„art. 6

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

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

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

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al

tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

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

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

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

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

Așadar, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative, iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, deoarece faptul că un document conține toate elementele prevăzute de dispozițiile legale nu este suficient pentru a se proba că operațiunile au și existat.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, la art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv la art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

Legea 571/2003

„Art. 145

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

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

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

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

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

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

În acest context, organul de soluționare a contestației reține că legiuitorul a impus în mod expres prevederi specifice pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora. Astfel, se reține că **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere** a cheltuielilor înscrise în facturile primite, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării veniturilor impozabile. *Altminteri, s-ar ajunge la situația în care contractul încheiat și factura înregistrată în contabilitate să fie considerate suficiente pentru justificarea operațiunilor consemnate în aceste documente, indiferent de faptul că operațiunile consemnate sunt reale sau, dimpotrivă, fictive.*

Cu privire la constatările organelor de control care au condus la stabilirea suplimentară a obligațiilor care fac obiectul analizei în cauză, prin contestația formulată, petenta aduce critici cu caracter general, și face trimiteri la jurisprudența CJUE și a instanțelor naționale, aspecte care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației din motivele ce urmează:

a) Referitor la susținerea petentei că „*legislația financiar-contabilă și fiscală în vigoare în perioada verificată, nu instituie condiții de deductibilitate/neductibilitate fiscală a cheltuielilor efectuate de un contribuabil sau a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în funcție de calitatea/caracteristicile înregistrărilor contabile efectuate de contribuabil, ci de îndeplinirea/neîndeplinirea unor condiții reglementate fără echivoc și explicit expuse de legiuitor, la art. 21 și 145 din Legea 571/2003*” se reține că în decizia analizată organele de control nu sesizează deficiențe privind înregistrările contabile ale petentei și că obligațiile suplimentare nu sunt cauzate de astfel de deficiențe, așa cum am arătat anterior în fapt nefiind probată de către petentă prestarea efectivă a serviciilor.

Petenta susține în mod eronat că nu are fundament legal condiționarea deductibilității cheltuielilor și a TVA de prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991/R a contabilității, anterior citate, având în vedere faptul că atât în Legea 571/2003 privind Codul fiscal cât și în HG 44/2004 privind Normele date în aplicarea codului fiscal, legiuitorul face trimitere la Legea contabilității și la cheltuielile înregistrate de societate în evidențele financiar-contabile conform

reglementărilor date în baza acestei legi.

Astfel, de exemplu se reține că la punctul 12 din HG 44/2004 legiuitorul a prevăzut că: „12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”, iar la punctul 44 din același act normativ se dispune că „44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.” Deci mai întâi cheltuielile trebuie să fie înregistrate în contabilitate cu respectarea reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, apoi acestea trebuie analizate din perspectiva condițiilor impuse de art. 21 din Legea 571/2003.

Se mai reține că petenta susține în mod eronat că prin înregistrarea în contabilitate documentul ar căpăta automat calitatea de „document justificativ” al efectuării operațiunii, în condițiile în care legiuitorul a impus condiția ca operațiunea să fie „efectuată” iar legea fiscală impune analizarea documentelor justificative și din perspectiva realității operațiunilor înscrise în acestea, realitate care trebuie probată de societate așa cum prevede art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Altfel, prin reducere la absurd, afirmația petentei poate fi interpretată în sensul că orice document care conține informațiile prevăzute de legea fiscală ar avea calitate de document justificativ și nu doar cel care ilustrează efectuarea unei operațiuni economico-financiare reale.

Ori în speță organele de control au concluzionat că documentele prezentate pentru justificarea operațiunilor care au stat la baza constatărilor sale, nu au calitatea de document justificativ deoarece nu probează efectuarea unei operațiuni economico-financiare reale. Astfel, pentru acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă unor prestări de servicii, nu este suficientă doar prezentarea unei facturi și a contractului încheiat între părți ci trebuie probat și fondul tranzacției, că serviciile au fost prestate, că beneficiarul este chiar persoana impozabilă care-și exercită dreptul de deducere și că legislația fiscală nu a limitat sau exclus de la deducere acele operațiuni.

Se reține că în cazul achizițiilor de bunuri/servicii documentele care stau la înregistrărilor contabile sunt, așa cum susține petenta, factura și documentele conexe (situații de lucrări, rapoarte de activitate, devize) dar prin înregistrare acestea nu capătă automat calitatea de documente justificative, trebuind să se probeze că operațiunile au fost într-adevăr efectuate, altfel operațiunea fiind considerată ca neavând la bază un document justificativ potrivit legii.

Într-adevăr, prevederile OMFP 3055/2009 pct. 184 alin. (2) și alin. (3) efectuarea unei operațiuni economico-financiare este probată din punct de vedere contabil de orice document în care se consemnează aceasta „(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta”, dar din punct de vedere fiscal trebuie realizată o analiză mai complexă, având în vedere prevederile Legii 571/2003 și a legislației secundare.

În contestație petenta însăși își însușește punctul de vedere al ANAF/DGSC, respectiv că „primordialitatea în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic al acestora, adică ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile, chiar eronate fiind, cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora” și incriminează că „organele de inspecție fiscală nu au analizat măsura în care fiecare document care i-a fost pus la dispoziție respectă normele și prevederile legale”. Dar, din documentele la dosar nu sunt reținute constatări care au la bază aspecte privind forma facturilor sau înregistrări contabile eronate, deficiențele vizând tocmai conținutul economic, ceea ce reflectă în mod real documentele

prezentate și nu forma acestora.

b) Contestatara consideră că organele fiscale au respins *in corpore* facturile fiscale pe care le-a înregistrat în contabilitate, fără să analizeze fiecare factura în parte în corespondență cu prevederile art. 155 din Legea 571/2003, coroborate cu prevederile O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, și că nu s-a demonstrat care din aceste facturi nu întrunește calitatea de document justificativ, respectiv în care din aceste facturi sunt evidențiate achiziții de bunuri și/sau servicii care nu se regăsesc în realitate pe teren, dar această analiză nu a fost necesară deoarece organele de control nu și-au fundamentat observațiile și nu au stabilit obligații suplimentare pornind de la deficiențe de formă ale documentelor justificative, în speță fiind analizată realitatea operațiunilor.

Drept urmare, jurisprudența CJUE care privește condițiile de formă pentru deducerea TVA, invocată de petentă, nu este aplicabilă în speță, calitatea de document justificativ fiind contestată nu pentru deficiențe ale formei ci pentru că nu se probează fondul operațiunilor economice.

c) În ceea ce privește concluzia CJUE în cauzele conexate C-95/07 și C-96/07, că „o practică de rectificare și de recuperare, precum cea în cauză în acțiunile principale, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor astfel de obligații în sensul articolului 22 alineatul (7) din A șasea directivă”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece criticile aduse de echipa de control pentru respingerea dreptului de deducere nu au vizat erori de înregistrare contabilă și nici neîndeplinirea de către petentă a obligațiilor declarative.

d) Organul de soluționare reține că, așa cum susține și petenta, prin jurisprudența sa CJUE a afirmat constant că „dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat” (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfriș și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea Bockemühl, punctul 38) dar CJUE a stabilit și că prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă. Astfel, în hotărârea dată în cauza C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 și 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Cu privire la trimiterea făcută de petentă la jurisprudența CJUE prin care a subliniat că „principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile” (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31 etc.), organul de soluționare subliniază încă o dată că în cauză dreptul de deducere nu a fost refuzat pentru că documentele prezentate de petentă nu ar conține toate elementele obligatorii prevăzute de legea fiscală ci pentru că societatea nu a probat realitatea operațiunilor înscrise în aceste documente, nefiind astfel îndeplinită condiția de fond prevăzută de Directiva TVA.

Așa cu reține și petenta în contestație, în ceea ce privește condițiile de fond necesare

pentru nașterea dreptului de deducere, în textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă este prevăzut că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea Centralan Property, C-63/04, punctul 52, Hotărârea Toth, C-324/11, punctul 26, și Hotărârea Bonik, C-285/11, punctul 29, precum și Ordonanța Jagietto, C-33/13, punctul 27).

e) Petenta face trimitere la Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, în care Curtea a statuat că era posibil să se deducă TVA-ul aferent intrărilor întemeindu-se pe facturi întocmite de o societate pe care instanța națională a considerat-o un operator inexistent, dar omite să precizeze și excepția, CJUE considerând în această cauză că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când „se stabilește, în raport cu elemente obiective, și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată”.

f) Cât privește invocarea prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se reține că acesta reglementează modul de calcul al impozitului pe profit, și că sesizarea petentei că prin dispozițiile sale „legiuitorul nu a reglementat deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate” este eronată, deoarece având în vedere faptul că legiuitorul a prevăzut că „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri” se constată ca primă condiție pentru deductibilitatea cheltuielilor că acestea trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri, apoi urmând să se facă o analiză și prin prisma prevederilor art. 21, în sensul că există posibilitatea ca o cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri să fie nedeductibilă fiscal sau să fie parțial deductibilă (a se vedea de exemplu cheltuielile cu impozitul pe profit, înregistrate în baza unui document emis de un contribuabil inactiv sau cheltuielile sociale).

În fapt, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației organul de soluționare reține următoarele:

A) Referitor la serviciile înregistrate în evidențele financiar contabile ca fiind prestate de către SC AC SRL

Organul de soluționare constată că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli cu serviciile prestate de terți în sumă de X5 lei, pentru care a prezentat Contractul de prestări servicii nr. 41/02.04.2012 încheiat cu SC AC SRL în calitate de prestator al cărui obiect îl constituie „reparații hală X”, fără vreo referire la lucrările din care se compun aceste reparații. Durata contractului este de 2 luni, de la 02.04.2012 până la 31.05.2012 iar prețul aproximativ al lucrărilor este de X34 lei, inclusiv TVA.

Totodată, pentru obiectivul „Hală producție X” societatea a prezentat un „Deviz ofertă lucrări construcții” și o „Situatie de plată lucrări construcții” ambele fără dată și fără număr și care nu fac nicio trimitere la contractul nr. 41/02.04.2012, identice, singura diferență fiind denumirea, în care este înscris doar „lucrări construcții” fără a se face vreo referire la lucrările ce ar trebui efectuate efectiv și care cuprinde informații totale privind cheltuielile cu materialele, cu manopera, cu contribuțiile pentru salarii, cheltuieli indirecte 4% și profit 2%. Totalul devizului și al situației de plată corespunde cu valoarea facturii nr. 66/31.05.2012.

De asemenea a fost prezentată „Lista consumurilor de resurse materiale”, pentru obiectivul „Hală producție X”, fără dată și fără număr și care nu face nicio trimitere la contractul nr. 41/02.04.2012, în care sunt înscrise materiale în valoare de X35 lei, sumă care corespunde cu valoarea materialelor din Devizul ofertă lucrări construcții și din Situația de plată lucrări construcții.

Organul de soluționare reține că, în interpretarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. m) din

Legea 571/2003 și a normelor date în aplicare, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că:

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

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

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

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

Astfel, cât privește susținerea petentei că a prezentat toate documentele prevăzute de legea fiscală, se reține că deși în documentele care poartă ștampila SC AC SRL se vorbește despre lucrări la o clădire din **X**, la solicitarea scrisă a echipei de control, cu privire la lucrările facturate de către SC AC SRL, reprezentantul societății a afirmat că *„În urma acestei negocieri cu societatea SC AC SRL am încheiat un contract de prestări servicii nr. 41/02.04.2012 aceasta desfășurând activități de construcții și amenajări la sediul secundar al societății SC X SRL din localitatea **SG jud.C.** În baza contractului SC AC SRL a executat **3 noi spații de producție** necesare desfășurării activității (aproximativ 400 mp suprafața construită) și renovarea halei de producție închiriată de la SC B SA. Printre lucrările executate de SC AC menționez următoarele:*

- execuție pereți despărțitori hala existentă,
- operații de zugrăveli hala existentă
- amenajare birouri, vestiare, grupuri sanitare hala existentă
- execuție termosistem hala existentă
- pregătire și execuție terasamente curte
- execuție spațiu producție pentru asamblare și sudura piese metalice
- execuție spațiu pentru debitare tabla
- execuție spațiu pentru debitare profile și țevi
- execuție spațiu pentru depozitare materii prime și consumabile”.

Aceste operații se regăsesc în cererea din 08.03.2012 adresată proprietarului spațiului, SC B SA dar societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă că aceste servicii au fost contractate antreprenorului SC AC SRL și că au fost efectiv realizate.

Se reține că în contract, în devizul ofertă și în situația de plată, documentele justificative prezentate pentru a proba prestarea efectivă a serviciilor, sunt folosite doar expresii generice *„reparații hală X”, „lucrări de construcții”*, nefiind prezentat niciun document din care să reiasă lucrările ce ar fi trebuit efectiv prestate, operațiile care ar fi dus la efectuarea acestora, necesarul estimat de materiale, suprafețele prelucrate, etc. Totodată, se reține că deși petenta susține că lucrările s-ar fi efectuat la punctul de lucru din localitatea **SG jud.C.**, în toate documentele care poartă și ștampila SC AC SRL se face referire la obiectivul *„Hală de producție X”*.

Lucrările înscrise în factura întocmită de SC AC SRL, în sumă de X5 lei au fost înregistrate în evidența financiar- contabilă a SC X SRL direct în contul 628-”Cheltuieli cu serviciile executate de terți”, pentru această sumă societatea exercitându-și dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012. Aceasta în condițiile în care lucrările pe care susține că le-ar fi executat SC AC SRL sunt din categoria investițiilor, care se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Referitor la precizarea organelor de control că societatea nu a prezentat autorizația de

construire, în susținerea contestației, petenta invocă prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 50/1991/R, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, publicată în Monitorul Oficial nr. 933 din 13 octombrie 2004, forma în vigoare în verioada efectuării lucrărilor contractate cu prestatorul SC AC SRL, prevederi conform cărora:

„art. 11

(1) Se pot executa fără autorizație de construire următoarele lucrări care nu modifică structura de rezistență și/sau aspectul arhitectural al construcțiilor:

a) reparații la împrejuriri, acoperișuri, învelitori sau terase, atunci când nu se schimbă forma acestora și materialele din care sunt executate;

b) reparații și înlocuiri de tâmplărie interioară și exterioară, dacă se păstrează forma, dimensiunile golurilor și tâmplăriei, inclusiv în situația în care se schimbă materialele din care sunt realizate respectivele lucrări, cu excepția clădirilor declarate monumente istorice, în condițiile legii;

c) reparații și înlocuiri de sobe de încălzit;

d) zugrăveli și vopsitorii interioare;

e) zugrăveli și vopsitorii exterioare, dacă nu se modifică elementele de fațadă și culorile clădirilor;

f) reparații la instalațiile interioare, la brânșamentele și racordurile exterioare, de orice fel, aferente construcțiilor, în limitele proprietății, montarea sistemelor locale de încălzire și de preparare a apei calde menajere cu cazane omologate, precum și montarea aparatelor individuale de climatizare și/sau de contorizare a consumurilor de utilități;

g) reparații și înlocuiri la pardoseli;

h) lucrări de reparații, înlocuiri ori reabilitări fără modificarea calității și formei arhitecturale a elementelor de fațadă, dacă aceste lucrări nu se execută la construcțiile prevăzute la art. 3 alin.

(1) lit. b), astfel:

1. finisaje interioare și exterioare - tencuieli, placaje, altele asemenea;

2. trotuare, ziduri de sprijin ori scări de acces;

3. lucrări de reabilitare energetică a anvelopei și/sau a acoperișului - dacă nu se schimbă sistemul constructiv al acestuia, respectiv terasă/șarpantă - la clădiri de locuit individuale cu cel mult 3 niveluri, care nu sunt monumente istorice clasate sau în curs de clasare, respectiv situate în afara zonelor de protecție a monumentelor și/sau a zonelor construite protejate stabilite potrivit legii;

i) lucrări de întreținere la căile de comunicație și la instalațiile aferente;

j) lucrări de investigare, cercetare, expertizare, conservare și restaurare a componentelor artistice ale construcțiilor prevăzute la art. 3 lit. b), cu avizul Ministerului Culturii și Cultelor și al autorității administrației publice județene sau locale, după caz;

k) lucrări de foraje și sondaje geotehnice pentru construcții de importanță normală sau redusă, situate în afara zonelor de protecție instituite pentru zăcăminte acvifere;

l) lucrări de construcții funerare subterane și supraterane, cu avizul administrației cimitirului;

m) lucrări de compartimentare provizorie nestructurală.”

Ori, așa cum însăși petenta a afirmat în nota explicativă, SC AC SRL a desfășurat nu doar activități de genul celor prevăzute la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 50/1991/R, ci și activități de **construcții, respectiv „a executat 3 noi spații de producție necesare desfășurării activității (aproximativ 400 mp suprafața construită)”**. Totodată în contestația analizată prin prezenta decizie petenta precizează că acest contract a avut ca obiect „renovarea și modernizarea unor spații aflate într-un grad mare de degradare, precum și construirea unor spații suplimentare în hala de producție a societății **SC X SRL** aflată în localitatea SG, Jud C”. Astfel, în conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991/R privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, la care petenta face trimitere, deci despre a căror prevederi are cunoștință:

„art. 1

(1) Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire sau de desființare, emisă în condițiile prezentei legi, la solicitarea titularului unui

drept real asupra unui imobil - teren și/sau construcții - identificat prin număr cadastral, în cazul în care legea nu dispune altfel.

art. 2

(1) Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor.”

Astfel se constată că, dată fiind susținerea că au fost edificate 3 noi spații de producție, petenta avea obligația să solicite organelor abilitate emiterea autorizației în condițiile Legii 50/1991/R.

Organul de soluționare reține că deși legea fiscală nu reglementează prezentarea autorizației de construcții pentru acordarea dreptului de deducere asupra cheltuielilor, în condițiile în care **documentele prezentate de petentă sunt contradictorii** (petenta susține că lucrările s-ar fi efectuat la punctul de lucru din localitatea **SG** jud. C, dar obiectivul înscris în toate documentele prezentate este „Hală de producție **X**”) iar **obiectul tranzacției este precizat general** („reparații hală **X**”, „lucrări de construcții”) sub aspect procedural, la stabilirea stării de fapt fiscale autorizațiile în cauză ar fi putut constitui mijloace de probă conform art. 55 din Legea nr. 207/2015.

Totodată, organul de soluționare reține că în contractul încheiat cu SC AC SRL este prevăzut, ca obligație a beneficiarului de servicii (SC X SRL), că acesta trebuie să pună la dispoziția prestatorului documentația tehnică necesară lucrării, iar în contractul de închiriere încheiat cu SC B SA se stipulează că „investițiile la spațiul ce face obiectul contractului se vor face numai cu acordul scris al locatorului, în baza documentației tehnice întocmite până la nivelul de certificat de urbanism. Proiectarea avizele și autorizațiile necesare realizării investiției ... cad în sarcina chiriașului”, ori petenta nu a prezentat niciun document care să cuprindă specificațiile tehnice pentru lucrările ce ar fi urmat să fie realizate de către acest furnizor, nici proiecte, avize sau autorizații.

Organul de soluționare mai reține că deși petenta a precizat că SC AC SRL a fost un client al SC X SRL furnizând și executând confecții metalice pentru o hală frigorifică (depozit legume-fructe) la Baleni jud. Dâmbovița și că „în baza discuțiilor financiare asupra contractului (datorită valorilor mari) am stabilit ca o parte din plăți să fie stinse prin lucrări de construcții și amenajări executate de firma SC AC SRL”, în contract se precizează că prețul se va plăti cu ordin de plată în contul prestatorului, la semnarea procesului verbal de recepție a lucrărilor, Proces verbal care de altfel nu a fost prezentat la control, dar datoria s-a stins prin compensare în perioada iulie 2012-septembrie 2012.

Referitor la faptul că organele de control nu au efectuat o cercetare la fața locului pentru a verifica realitatea lucrărilor de construcții facturate de către SC AC SRL sau nu au solicitat efectuarea unei expertize pentru stabilirea realității, cantității și calității lucrărilor, precizăm că prevederile art. 55 alin. (2) lit. b) și d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu obligă ci lasă la latitudinea organelor fiscale să decidă dacă efectuarea unei cercetări la fața locului este necesară și oportună sau dacă este necesară efectuarea unei expertize tehnice.

În speță, se reține că în condițiile în care o astfel de constatare ar fi permis doar reținerea situației la zi, organele de control neavând posibilitatea să constate care a fost situația anterior presupusei investiții efectuate la imobilul în cauză și nici dacă furnizorul referitor la care societatea contestatoare susține ca a efectuat lucrările a fost cel care a efectuat într-adevăr investiția, este justificată decizia acestora, demersul nefiind util soluționării cauzei.

De altfel, din documentele la dosar se reține că organele de control nu ar fi putut identifica lucrările referitor la care petenta susține că ar fi fost efectuate de SC AC SRL deoarece în contract, în devizul ofertă și în situația de plată, documentele justificative prezentate pentru a proba prestarea efectivă a serviciilor, sunt folosite doar expresii generice „reparații hală **X**”, „lucrări de construcții”, nefiind prezentat niciun document din care să reiasă lucrările ce ar fi trebuit efectiv prestate, operațiile care ar fi dus la efectuarea acestora,

necesarul estimat de materiale, suprafețele prelucrate, etc. Totodată, se reține că deși petenta susține că lucrările s-ar fi efectuat la punctul de lucru de la din localitatea SG jud. C, în toate documentele se face referire la Obiectivul „Hală de producție X”.

În ceea ce privește solicitarea contestată de recunoaștere a unor cheltuieli cu amortizarea investiției, aceasta nu poate fi primită în condițiile în care nu a fost demonstrată realizarea efectivă a investiției, lucrările în care ar fi fost încorporate materialele și imobilul unde ar fi fost prestate serviciile, pentru a se analiza dreptul de deducere în funcție de aceste informații și pentru a se stabili perioada de amortizare.

Cât privește acordul scris al proprietarului spațiului închiriat în localitatea SG, S.C B SA, înregistrat sub nr. 39/12.03.2012, prin care acesta își exprimă acordul pentru efectuarea lucrărilor de construcții-montaj în spațiul închiriat, organul de soluționare reține că în documentele la dosar în speță este înscris ca obiectiv de realizat „Hală de producție X”, astfel că acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei.

Referitor la informațiile reținute de către echipa de control din baza de date ANAF referitoare la SC AC SRL, se constată că nu acestea au stat la baza reîncadrării cheltuielilor ca nedeductibile, cum susține petenta la punctul II, pagina 12 din contestație, ele fiind relevante pentru a se stabili situația la zi a societății furnizoare. Se reține faptul că SC AC SRL a fost inactivată din data de 26/05/2016 de ONRC deoarece pentru spațiu sediu social, luat în chirie cu contract de închiriere pe perioadă determinată, în data de 31.10.2015 a expirat perioada contractuală, iar la societate a fost admisă cererea de deschidere a procedurii generale a insolvenței în data de 21.06.2016 și s-a dispus intrarea în faliment la data de 25.10.2016 cu ridicarea dreptului de administrare.

Date fiind cele mai sus constatate, organul de soluționare reține că în mod legal organele de control au reținut că serviciile nu au fost probate, respectiv că nu a fost justificată prestarea efectivă a serviciilor, locația unde ar fi fost realizate și că achiziția a fost efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile de către SC X SRL, stabilind suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de X7 lei.

B) Referitor la serviciile înregistrate în evidențele financiar contabile ca fiind prestate de către SC RI SRL

Din documentele la dosar, organul de soluționare constată că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă cheltuieli cu serviciile prestate de terți în sumă de X11 lei, pentru care a prezentat Contractul de prestări servicii nr. 08/24.03.2014, prin care SC RI SRL X reprezentată de dl DG, în calitate de director, se angaja să presteze pentru SC X SRL „servicii de consultanță și management de proiect pentru activitățile de ofertare, contractare și derulare a contractelor în cadrul proiectelor în care este implicată compania beneficiară, acum și în viitor”. La capitolul IV Prețul contractului, părțile au stabilit că „Prețul serviciilor prestate și al lucrărilor efectuate este conform anexe”.

În anexele 1 și 2 prezentate comisionul este de 10.000 euro pentru contractul nr. 52/25.03.2014 încheiat de SC X SRL în calitate de prestator cu SC SP SRL, respectiv de 5.000 euro pentru contractul nr. 360/29.05.2014 încheiat de SC X SRL în calitate de prestator cu SC DP SRL; aceste documente nu prezintă modul de stabilire a valorii comisionului și nici activitățile care vor fi desfășurate efectiv de către consultant.

Totodată, între documentele prezentate există o serie de inadvertențe și necorelații, astfel că concluzia organelor de control că documentele de control nu prezintă operațiunile așa cum s-au petrecut, pierzând astfel calitatea de document justificativ, sunt pertinente. Astfel:

- Deși contractul cu SC RI SRL a fost semnat în 24.03.2014, petenta a prezentat la control Rapoarte de activitate pentru lunile februarie (când încă nu avea o relație contractuală cu SC RI SRL)- august (exclusiv martie);
- contractul cu SC SP SRL a fost încheiat în data de 25.03.2014, la doar o zi după semnarea contractului cu SC RI SRL (24.03.2014), astfel că, având în vedere că într-o

operațiune comercială de acest gen până la semnarea contractelor sunt purtate anterior diferite discuții și negocieri, rezultă că pentru această perioadă nu exista o relație contractuală între SC X SRL și SC RI SRL, activitățile de ofertare și de contractare neputând fi atribuite SC RI SRL chiar dacă în raportul de activitate pentru luna februarie SC RI SRL a enumerat astfel de activități;

- SC RI SRL a facturat servicii, în sumă de X36 lei + TVA, conform anexei 1 la contract, integral în data de 10.04.2014, deși în contract nu era prevăzută plata vreunui avans fiind precizat că „plata prețului se va efectua la sfârșitul perioadei lucrate sau lunar la sfârșitul fiecărei luni” iar lucrările contractate de la SC SP SRL s-au derulat pe mai multe luni, conform contractului încheiat cu SC SP SRL, începerea lucrărilor fiind prevăzută în 01.04.2014, iar termenul de execuție a lucrărilor este de 12 săptămâni;
- dl DG, care apare în contract ca având funcția de director, nu este angajat al SC RI SRL, conform revisal societatea nu a avut niciodată angajați cu contract de muncă;
- Rapoartele de activitate pentru lunile februarie- august (exclusiv martie), fără dată și fără număr, au înscrisă ca persoană care le-a întocmit pe dl CG, și cuprind *Sarcina generală, Responsabilități și Activități*, dar extrasele de e-mail-uri prezentate de petentă nu permit identificarea activităților efectiv prestate de către SC RI SRL, ba mai mult, într-unul dintre extrasele din data de 24 martie 2014, domnul GK roagă să se încheie contract „*între SC S și societatea d-lui G*” (fără să se precizeze care ar fi această societate), de unde reiese că d-nul G ar fi acționat în calitate de prepus pentru SC S SRL și ar fi acționat în beneficiul acesteia și nu al SC X SRL;
- în toate Rapoartele este enumerată ca activitate ce ar fi fost realizată „*realizarea procesului verbal de începere a lucrărilor*” sau „*de recepție preliminară a lucrărilor*”, dar nu a fost prezentat niciun document de acest fel semnat de toate cele trei părți implicate, în condițiile în care în contractul cu SC SP SRL încheiat în data de 25.03.2014 nu se face referire la nicio societate care ar fi intermediat relațiile;
- contractul 360/29.05.2014 pe care petenta, în calitate de prestator, l-a încheiat cu SC DP SRL prevede ca într-o perioadă de 3 luni (29.05.2014- 31.08.2014) să se execute lucrări de consolidare structură de rezistență la imobile. Acesta nu face nicio referire la nicio societate care ar fi intermediat relațiile;
- Petenta a prezentat trei Rapoarte de activitate șantier DP, pentru lunile iunie-august, nedatate, care conțin aceleași *Responsabilități și Activități*, fiind identice, și în care se precizează că au fost desfășurate activități de „*verificarea calității lucrărilor executate și încadrarea acestora în cerințele normativelor în vigoare privind calitatea în construcții (consolidare structură rezistență DP etc.)*”.

Organul de soluționare reține că, în interpretarea dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea 571/2003 și a normelor date în aplicare, prin Decizia civilă nr. 1261/2014, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că:

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

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

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

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

În raport de speța dedusă soluționării se reține că organele fiscale constată lipsa documentației care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor de către societatea cu care au fost contractate și care le-a și facturat, în condițiile în care documentele prezentate de petentă nu permit identificarea activităților care ar fi fost prestate de către SC RI SRL.

Ca atare, organul de soluționare a contestației reține că societatea X SRL nu a prezentat dovezi care să justifice prestarea serviciilor de intermediere de către RI SRL, motiv pentru care cheltuielile cu aceste servicii sunt nedeductibile fiscal, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit aferent în sumă de X13 lei și pentru TVA în sumă de X12 lei.

C) Referitor la serviciile înregistrate în evidențele financiar contabile ca fiind prestate de către SC W SRL, SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL, SC TB SRL, SC RS SRL

C.1.) De la SC W SRL, cu sediul în loc. T, nr. 171, com. Balint, jud. T, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X37 lei, din care suma de X39 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”, suma de X38 a fost înregistrată în contul 371.01- „Marfă în depozit”, iar suma de X24 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 041/03.01.2013, încheiat cu SC W SRL, reprezentată de LR Dan, în calitate de administrator, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X40 lei+TVA.

În Anexa nr. 1 sunt enumerate următoarele servicii standard al căror termen este de 12 luni:

- Platformă online pentru trading structuri metalice;
- Strategie BRAND +baza de date pentru directoare românești de promovare;
- Ghidul utilizatorului în proiectare;
- Trainingul personalului;
- Dezvoltare și administrare platformă online structuri metalice;
- Studiu de piață pentru soluții WEB;
- Audit online piața platforme de trading virtual confecții metalice.

Având în vedere faptul că în conformitate cu datele din bilanțul de verificare încheiată la 31.12.2013, reiese ca în anul 2013, societatea a înregistrat rulaj debitor cumulat la contul 371 în suma totală de X41 lei și rulaj creditor în suma de X42 lei, rămânând în soldsuma de X43 lei iar conform datelor din bilanțul de verificare încheiată la 31.12.2014, reiese ca în anul 2014, societatea a înregistrat rulaj debitor al contul 371 cumulat în suma de X44 lei și rulaj creditor în valoare de X45 lei, rămânând un sold în suma de X46 lei, organele de control în mod corect au concluzionat că bunurile achiziționate de la SC W SRL, au ieșit din gestiunea societății.

Organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte modul de descărcare din gestiune al mărfurilor în sumă de X38 lei, înregistrate ca achiziții de la SC W SRL (dacă au fost înregistrate venituri din vânzarea acestora sau dacă au fost încorporate în lucrările efectuate, date în consum etc.) și care să permită o analiză a deductibilității în funcție de situația de fapt. Se reține că bunurile înscrise în facturile de la SC W SRL sunt telefoane mobile și accesorii pentru acestea (de exemplu Iphone 4 2 buc. a câte 1.645 lei fiecare, hese Iphone, Ipad 2 buc. a câte 1.814 lei fiecare etc.) drone și accesorii web (cameră web, medem), stație emisie telecomunicații (o buc. în valoare de 5.242 lei+TVA și o buc. în valoare de 6.854 lei+TVA), ramă foto, cameră foto etc. Se mai reține că în contractul prezentat la control nu este prevăzută și livrarea de bunuri, iar petenta nu a prezentat vreun contract încheiat cu SC W SRL care să aibă ca obiect livrarea de bunuri, valoarea de X40+TVA lei a contractului fiind atribuită doar prestărilor de servicii.

În ceea ce privește partea de servicii facturată, pentru serviciile de „studiu de piață pentru soluție WEB (...)”, „audit online piață (...)”, „strategie Brand”, „user experience+user customer mapping” „platformă online pentru trading structuri metalice” înscrise în facturile având la furnizor pe SC W SRL deși susține că a prezentat „Procese verbale de predare-primire lucrări” și „documentația justificativă” la dosar se regăsesc doar niște chestionare și formulare necompletate, machete de logo-uri și de cărți de vizită din care nu rezultă cine le-a întocmit și un extras dintr-un mail în care se vorbește de „6 variante”, fără alte explicații.

Societatea nu a probat efectuarea de studii de piață, pregătire personal de audituri, realizarea vreunei platforme online pentru tranzacționarea de structuri metalice sau a vreunuia dintre serviciile standard enumerate în Anexa 1 la contract.

C.2.) De la SC N3 SRL, cu sediul în loc. Chizatau, nr. 143, cam. 2, com. Belint, jud. T, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X47 lei, din care suma de X25 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” iar suma de X26 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 003/14.01.2013, încheiat cu SC N3 SRL, reprezentată de LJ, în calitate de administrator, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X48 lei+TVA.

În Anexa nr. 1 sunt enumerate următoarele servicii standard al căror termen este de 12 luni:

- Platformă online pentru trading structuri metalice;
- Strategie BRAND +baza de date pentru directoare românești de promovare;
- Ghidul utilizatorului în proiectare;
- Trainingul personalului;
- Dezvoltare și administrare platformă online structuri metalice;
- Studiu de piață pentru soluții WEB;
- Audit online piața platforme de trading virtual confecții metalice.

Societatea nu a probat efectuarea de studii de piață, pregătire personal de audituri, realizarea vreunei platforme online pentru tranzacționarea de structuri metalice sau a vreunuia dintre serviciile standard enumerate în Anexa 1 la contract.

Petenta anexează la contestație documente pe care le atribuie SC N3 SRL, și la care se referă ca fiind „documentația transmisă de SC N3 SRL pentru eligibilitatea la fonduri europene”, referitor la care se rețin în principal următoarele:

- nu au înscrise datele de identificare ale niciunei societăți comerciale și nu fac nicio referire la SC X SRL;

- nu sunt semnate și ștampilate decât de SC X SRL pentru conformitate;

- documentul intitulat „Lista completă a domeniilor de activitate eligibile”, reprezintă o înșiruire de coduri CAEN, fără nicio altă precizare particulară care să facă legătura cu nevoile SC X SRL și se poate descărca și de pe internet;

- documentul intitulat „Etapale dezvoltării organizaționale și caracteristicile lor”, este un document cu caracter general, care prezintă aspecte pur teoretice cu privire la caracteristicile unei organizații în diferite etape de dezvoltare, fără vreo referire la situația particulară a SC X SRL și fără nicio precizare/recomandare care să facă legătura cu nevoile viitoare ale petentei;

- documentul „Elementele proiectului” cuprinde recomandări generale pur teoretice privind completarea cererii de finanțare, aplicabile oricărei societăți comerciale și nu o situație particulară, specifică SC X SRL;

- documentul „Contract de finanțare nerambursabilă- Sprijin extern al Comunității Europene” este un model general necompletat, fără vreo referire la situația particulară a SC X SRL și fără nicio precizare/recomandare care să facă legătura cu nevoile viitoare ale petentei;

Se reține deci că niciun document prezentat nu analizează „eligibilitatea” SC X SRL, nu conține recomandări concrete, toate având caracter pur teoretic, și nu poartă înscrise datele SC N3 SRL. De altfel, obiectul contractului încheiat de SC X SRL cu SC N3 SRL nu face nicio referire la atragerea de fonduri europene iar societatea nu a prezentat niciun document care să probeze realizarea obiectului contractului prezentat în Anexa nr. 1, astfel că afirmația petentei că a prezentat documente justificative nu poate fi reținută în soluționarea contestației.

C.3.) De la SC TB SRL, cu sediul în loc. T, str. Principală, nr. 171, cam. 2, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X49 lei, din care suma de X32 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” iar suma de X33 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 005/14.01.2013, încheiat cu SC TB SRL, reprezentată de CV Ioan, în calitate de administrator, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X49 lei+ TVA.

În Anexa nr. 1 sunt enumerate următoarele servicii standard al căror termen este de 12 luni:

- Platformă online pentru trading structuri metalice;
- Strategie BRAND +baza de date pentru directoare românești de promovare,
- ghidul utilizatorului în proiectare;
- trainingul personalului;
- dezvoltare și administrare platformă online pentru structuri metalice;
- studiu de piață pentru soluții WEB;
- audit online piața platforme de trading virtual confecții metalice.

Deși în contract nu sunt prevăzute plăți intermediare sau plata vreunui avans, iar termenul de realizare este de 12 luni, prima factură a fost întocmită de SC TB SRL la doar o zi de la data semnării contractului (15.01.2013), și a fost achitată în aceeași zi, la data de 23.01.2013 fiind emisă și factura finală. În cele două facturi este înscris că au fost realizate Business case, business model, respectiv studiu monetizare platformă virtuală, dar petenta nu a prezentat situații de lucrării, rapoarte de audit, studii sau orice alt document din care să rezulte în ce au constat efectiv serviciile facturate de către SC TB SRL.

C.4.) De la SC RS SRL, cu sediul în loc. T, b-dul Eroilor de la Tisa, nr. 30-40, cam. 2, jud. T, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X49 lei, din care suma de X32 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” iar suma de X33 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 003/17.01.2013, încheiat cu SC RS SRL, reprezentată de RD, în calitate de administrator, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X50 lei+ TVA.

În Anexa nr. 1 sunt enumerate următoarele servicii standard al căror termen este de 2 luni:

- Platformă online pentru trading structuri metalice;
- Strategie BRAND +baza de date pentru directoare românești de promovare,
- ghidul utilizatorului în proiectare;
- trainingul personalului;
- dezvoltare și administrare platformă online pentru structuri metalice;
- studiu de piață pentru soluții WEB;
- audit online piața platforme de trading virtual confecții metalice.

Deși în contract nu sunt prevăzute plăți intermediare sau plata vreunui avans, iar termenul de realizare este de 2 luni, prima factură a fost întocmită de SC RS SRL în aceeași zi în care s-a semnat contractul (17.01.2013), și a fost achitată în aceeași zi, la data de 25.01.2013 fiind emisă și factura finală. Societatea nu a prezentat situații de lucrării, rapoarte de audit, studii sau orice alt document din care să rezulte în ce au constat efectiv serviciile facturate de către SC RS SRL.

Conform serviciilor enumerate în Anexa 1 la contractele nr. 003/14.01.2013, încheiat cu SC N3 SRL, nr. 041/03.01.2013, încheiat cu SC W SRL, nr. 005/14.01.2013, încheiat cu SC TB SRL și nr. 003/17.01.2013, încheiat cu SC RS SRL, societatea a încheiat într-o perioadă de doar 14 zile (03.01-17.01.2013) patru contracte care **au același obiect**, cu patru societăți diferite, fapt care nu se justifică din punct de vedere economic. De asemenea, se reține că deși au același obiect, cele patru contracte au prețuri total diferite, de X40 lei+ TVA, X48 lei+TVA, X49 lei +TVA, respectiv X50 lei +TVA, iar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă modul de stabilire a prețului, sau sarcinile care urmau a fi efectiv realizate de fiecare partener în parte.

C.5.) De la SC NT SRL, cu sediul în loc. P, Aleea Militarilor, nr. 5, bl. 1, MFA, sc. 4, ap. 2, jud. A, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X15 lei, din care suma de X28 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” iar suma de X16 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii seria CNS nr. 001/09.01.2013, încheiat cu SC NT SRL, reprezentată de LR Dan, în calitate de asociat, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X15 lei, TVA inclus.

În Anexa nr. 1 sunt enumerate următoarele servicii standard al căror termen este de o lună:

- Servicii de cercetare a pieței pentru www.X.ro,
- Servicii de internet marketing pentru www.X.ro,
- Servicii de consultanță și training angajați și parteneri pentru www.X.ro,
- Servicii de optimizare SEM pentru www.X.ro,
- Creare și implementare procese și proceduri HRM,
- Cercetare, creare și implementare soluție ERP- www.X.ro.

Organul de soluționare reține că Anexa 1 (fără nr. și fără dată) face referire la facturile întocmite de SC NT SRL, respectiv nr. 073/09.01.2013, 074/09.01.2013, 075/10.01.2013, 076/11.01.2013, 077/15.01.2013 și 078/17.01.2013 ceea ce presupune că a fost întocmită ulterior emiterii facturilor, iar petenta nu a prezentat niciun alt document din care să reiasă că prestatorul avea cunoștință despre obiectul contractului la data semnării acestuia.

Se mai reține că deși în contract nu sunt prevăzute plăți intermediare sau plata vreunui avans, primele facturi au fost emise de SC NT SRL în ziua semnării contractului, iar valoarea integrală a contractului a fost facturată până în 22.01.2013.

Totodată, din documentele la dosar se constată că prin factura nr. 003/05.10.2013 SC NT SRL a stornat suma de X18 lei +X19 lei TVA în conformitate cu prevederile art. 7 din Anexa 5- Certificat de garanție și conformitate care dispune că „prestatorul se obligă să achite către beneficiar în termen de 30 de zile suma care se stabilește a fi returnată în cazul nerealizării obiectivelor propuse sau în cazul în care lucrările nu au fost realizate conform standardelor cerute de către beneficiar”, fiind prevăzut un rabat de 65%.

La contestație petenta anexează un Proces verbal de predare-primire încheiat în data de 30.01.2013 în care sunt enumerate 6 tipuri de servicii corespunzătoare celor 6 facturi (Consulting advertising, Consulting, Consulting training, Consulting advertising, Consulting implementare, Consulting training) fără nicio altă explicație din care să reiasă serviciile efectiv

prestate.

Conform corespondenței purtată cu reprezentantul SC NT SRL (adresa nr. 21/10.04.2013), anexată la dosarul contestației, la data de 10.04.2013:

- pentru serviciile de cercetare a pieței „raportul nu este concludent”
- pentru serviciile de internet marketing pentru www.X.ro „nu am primit raport ROI”;
- pentru serviciile de consultanță și training angajați și parteneri „nu avem un centralizator cu stadiul pregătirii angajaților”;
- pentru servicii de optimizare REM „nu am văzut niciun rezultat în SERP pozitiv pentru SC X SRL”;
- „procedurile și procesele HRM nu se potrivesc în totalitate cu domeniul de activitate al X”;
- pentru soluție ERP „ERP-ul este încă în faza demonstrativă și nu funcționează decât intranet, nefiind accesibil de pe internet”, dar conform Procesului verbal de predare-primire din 15.01.2013, la doar 6 zile de la semnarea contractului vânzătorul ar fi „prestat și a predat cumpărătorului următoarele servicii: expertize platformă ERP- Cercetare, creare și implementare soluție ERP”

astfel că însăși petenta recunoaște că deși a dedus cheltuielile în luna ianuarie 2013, în luna aprilie 2013 nu deținea documente justificative pentru acestea („nu am primit raport ROI”), sau serviciile erau necorespunzătoare.

Petenta mai anexează la contestație un extras dintr-un document în care se vorbește la nivel pur teoretic despre „servicii profesionale de consultanță” și „afaceri/ firme de consultanță”, fără vreo trimitere la activitatea prezentă sau viitoare a SC X SRL, în condițiile în care societatea verificată are ca obiect principal de activitate declarat *Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice*- CAEN 2511 și nu a probat obținerea de venituri din activități de consultanță.

Astfel, având în vedere faptul că documentele prezentate de petentă nu sunt în măsură să certifice necesitatea achiziției acestor servicii în scopul operațiunilor impozabile/taxabile ale SC X SRL și prestarea efectivă a acestora, în mod legal organele de control au majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit cu suma de X27 lei (X28-X18 lei), și au respins la deducere TVA în sumă de X29 lei (X16- X19 lei).

C.6.) De la SC VRSG SRL, cu sediul în loc. Chizatău, nr. 143, jud. T, societatea a înregistrat achiziții în sumă totală de X51 lei, din care suma de X30 lei a fost evidențiată în contul 628- „Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” iar suma de X31 lei reprezintă TVA dedusă de societate.

Pentru justificarea prestărilor de servicii petenta a prezentat la control Contractul de prestări servicii nr. 004/11.01.2013, încheiat cu SC VRSG SRL, reprezentată de CV, în calitate de administrator, având ca obiect „realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a unor servicii definite în «Anexa 1- Servicii și obiective» pe baza unui cost fix”, prețul stabilit prin contract fiind de X52 lei + TVA.

În Anexa nr. 1 la acest contract sunt enumerate următoarele servicii standard:

- marketing pentru portal web;
- implementare procese și proceduri pentru targhetarea segmentelor de piață;
- definirea tipurilor de utilizatori;
- tooluri pentru conversie și monitorizare utilizatori platformă;
- procese de vânzare platformă;
- dezvoltare platforma web;
- studiu naming pentru platforma web;
- propunere identitate branding pentru platforma web.

În totală contradicție cu obiectul contractului și cu facturile în care sunt înscrise serviciile din anexă, de exemplu „servicii de sondare a pieței pentru un portal”, „studiu naming”, „propuneri identitate brand pentru platforma web”, „business case”, societatea a prezentat un manual de utilizare pentru un soft denumit „U-Arhitect”, „care este un program de arhitectură” și

un Proces verbal de predare- primire încheiat în 15.09.2015 prin care s-ar fi predat un stik de memorie care conține întregul soft. Nu au fost prezentate situații de lucrări.

Organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat documente justificative pentru serviciile înscrise în contractul nr. 004/11.01.2013, încheiat cu SC VRSG SRL și în facturile emise de această societate în baza cărora a înregistrat cheltuieli cu serviciile.

De altfel, se reține că societatea verificată are ca obiect principal de activitate declarat Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice- CAEN 2511 și nu a probat obținerea de venituri din exploatarea softului „U-Arhitect”.

Deși în contract nu sunt prevăzute plăți intermediare sau plata vreunui avans societatea a înregistrat în perioada 11-16 ianuarie 2013 facturi de la SC VRSG SRL în valoare totală de X51 lei.

La solicitarea organelor de control de a furniza informații suplimentare cu privire la achizițiile de servicii de la SC W SRL, SC N3 SRL, SC VRSG SRL, SC T SRL și SC RS SRL, societatea a afirmat în scris că:

„În anul 2013 am negociat și semnat mai multe contracte de servicii cu un grup de firme din Județul Timiș pentru implementare și dezvoltare platforma online, dezvoltare brand, imagine brand, implementare sisteme ERP în vederea obținerii ulterioare de fonduri europene. Printre firmele din grup care se ocupau cu proiectul sus menționat se numărau și SC W SRL, SC N3 SRL, SC VRSG SRL, SC T SRL, SC RS SRL. Pentru toate aceste firme există contracte de prestări servicii în care sunt specificate lucrări care trebuie executate.

W SRL- efectuare de studii, audite de piața pentru executarea unei platforme online de tranzacționare a confecțiilor metalice. Propuneri pentru platformă, nume și baze de date în domeniul confecțiilor metalice. Dezvoltare platformă (contract nr 041/03.01.2013)

VRSG SRL- dezvoltare și implementare platforma web X SRL (propunere de branding, marketing, vânzări și suport pentru platforma online) – contract 004/11.01.2013.

N3 SRL - dezvoltare și implementare program de proiectare structure metalice pentru telefonie mobilă (în baza acestui proiect urmau să se acceseze fonduri europene) — C04/25.01.2013

RS SRL- proiect pentru dezvoltarea unei platforme online pentru închirierea de structuri metalice provizorii (închirieri de structuri pentru corturi, garduri pentru delimitare spații, schela de construcții, etc) Contract C003/17.01.2013

T SRL-lucrări adiacente contractelor sus menționate necesare implementării, dezvoltării și susținerii proiectului.

Menționez ca proiectele au fost suspendate temporar în 2014, deși proiectele nu au fost finalizate, firma a avut beneficii ulterioare prin semnarea de contracte cu parteneri externi europeni.”

Ori documentele prezentate de petentă nu numai că nu permit o astfel de delimitare a sarcinilor, dar nici nu demonstrează realizarea unor astfel de prestații și nici ulterioarele beneficii pe care aceasta susține că le-ar fi avut, astfel că susținerea petentei că „prin modalitatea de stabilirea unor obligații suplimentare de plată prin neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate și a taxei pe valoarea adăugată aferente ca urmare a comportamentului fiscal al furnizorilor/prestatorilor din amonte, organele fiscale încalcă principiile contabile generale instituite de legiuitor prin OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv principiul conform căruia veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente” se reține ca neîntemeiată.

Deși petenta susține că „toate aceste servicii sunt descrise amănunțit în anexe la contractele încheiate și în situațiile de lucrări prezentate” organul de soluționare reține că în anexele 1 la cele 6 contracte sunt enumerate succint anumite activități, fără a se prezenta documente din care să reiasă din ce se compun efectiv serviciile care ar urma să fie desfășurate și că la dosar nu se regăsește nicio situație de lucrări. Totodată, din documentele prezentate nu se pot identifica volumul și componența fiecărui serviciu în preț total. Mai mult,

4 din cele 6 contracte au același obiect, respectiv anexele 1 prevăd a se realiza aceleași „servicii standard” iar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă sarcinile care urmau a fi efectiv realizate de fiecare partener în parte.

În susținerea contestației, aferent constatărilor ce privesc achizițiile de la cele 6 societăți analizate la prezentul punct al deciziei, petenta invocă jurisprudența europeană care susține că „dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat” precum și jurisprudența referitoare la neutralitatea TVA și la îndeplinirea condițiilor de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

Dar prin jurisprudența europeană în materia TVA se reține că CJUE a statuat totodată că „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a stabilit și că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

Organul de soluționare mai reține că, așa cum am precizat anterior, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, **ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. Se mai reține că în speță, cu privire la achizițiile de la SC W SRL, SC NT SRL, SC N3 SRL, SC VRSG SRL, SC T SRL și SC RS SRL este vizată realitatea operațiunilor, în condițiile în care **societatea nu a probat îndeplinirea condițiilor de fond** pentru exercitarea dreptului de deducere și există indicii că societățile furnizoare prin comportamentul lor ar fi urmărit eludarea legislației fiscale și sustragerea de la plata obligațiilor către bugetul de stat.

Totodată, conform jurisprudenței europene în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că reclamanta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorii cu comportament fiscal incorect.

„În această privință, Curtea a statuat deja că justificabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă

statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să aibă indicii că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care, după cum vom arăta, este îndeplinită în speță.

Referitor la sintagma „știa sau ar fi putut să știe”, din documentele la dosar se constată următoarele:

a) Între cele 6 societăți furnizoare există relații de afiliere, angajații de la una devin administratori la altele anumite persoane au fost angajate pe rând la societățile care fac obiectul prezentei analize respectiv:

- DI LR Dan CNPX are calitatea de administrator la SC W SRL, deține 30% din părțile sociale ale acestei societăți, deține funcția de administrator al SC NT SRL și 50% din părțile sociale ale acestei societăți și a fost și angajat la SC TB SRL în perioada 07.04.2012-01.04.2013 cu funcția de agent de vânzări;

- d-na LJ Margareta CNP X are calitatea de administrator la SC N3 SRL, deține 30% din părțile sociale ale acestei societăți și este asociat majoritar la SC W SRL (70%) și este mama d-lui LR Dan;

- dl CV Ioan CNPX are calitatea de administrator la SC TB SRL, deține 70% din părțile sociale ale acestei societăți, are calitatea de administrator și asociat unic la SC VRSG SRL și a fost și angajat al SC TB SRL în perioada 15.11.2011-03.02.2012 cu funcția de agent de vânzări iar soția sa d-na CE CNPX are calitatea de administrator la SC N3 SRL și deține 70% din părțile sociale ale acestei societăți. CV Ioan și CE sunt părinții d-nei LJ Margareta;

- dl RD CNPX are calitatea de administrator și asociat unic la SC RS SRL și a fost angajat al SC TB SRL în perioada 15.11.2011-06.04.2012 cu funcția de agent de vânzări;

- dl RD CNPX deține 30% din părțile sociale ale SC TB SRL și a fost angajat al SC W SRL în perioada 22.03-31.03.2013 cu funcția de programator.

Referitor la afirmația organelor de control că „*există o similitudine între societăți în ceea ce privește administrarea*” petenta se întreabă care sunt prevederile legale ce interzic acest lucru, dar aspectul este relevant din prisma faptului că, în condițiile în care societățile furnizoare au același cod CAEN 6311- „Prelucrarea datelor, administrarea paginilor web și activități conexe”, nu se justifică a se încheia 6 contracte, cu 6 societăți diferite, majoritatea pentru servicii identice într-o perioadă de 14 zile (03.01.-17.01.2013), aspectul în sine reprezentând un element care să atragă atenția că grupul de firme afiliate nu are un comportament fiscal adecvat.

Se mai reține și că, deși contractele prevăd termene de execuție și de 12 luni și nu s-au prevăzut plăți intermediare sau acordarea de avansuri, majoritatea facturilor au fost emise de furnizori în luna ianuarie 2013, când au fost încheiate contractele.

b) Referitor la constatarea organelor de control că „*toate contractele sunt întocmite aproximativ identic*” se reține că nu există prevederi legale care interzic acest fapt, dar aspectul are relevanță fiscală având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, patru din cele 6 contracte încheiate cu furnizorii analizați în speță care au același obiect, au prețuri total diferite, de X40 lei+ TVA, X48 lei+TVA, X49 lei +TVA, respectiv X50 lei +TVA, iar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă modul de stabilire a prețului, sau sarcinile care urmau a fi efectiv realizate de fiecare partener în parte.

c) Facturile emise de aceste societăți au, în general, numere de înregistrare consecutive. Acest aspect, chiar dacă nu încalcă prevederile Ordinului nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare reprezintă un element care poate atrage atenția asupra comportamentului fiscal al partenerilor și stă la baza susținerii echipei de control că furnizorii în cauză nu au mai efectuat livrări către alte societăți. Totodată, referitor la sesizarea petentei că organele de inspecție fiscală nu au efectuat/nu au solicitat controale încrucișate la societățile prezentate, așa cum s-a înscris în RIF, la data efectuării

verificărilor la SC X SRL, aceste societăți erau RADIATE, astfel că nu se mai puteau efectua verificări de către organelor fiscale.

d) Organul de soluționare reține că și dacă societatea ar fi urmărit dezvoltarea unui proiect cu fonduri europene așa cum susține, achizițiile ar fi reprezentat cheltuieli aferente unei investiții în curs, acestea urmând să fie înregistrate într-un cont de imobilizări în curs de execuție și nu în contul 628 cum susține petenta.

Cheltuielile cu investițiile în curs ar fi devenit deductibile prin calculul amortizării, după recepția finală a proiectului și darea lui în folosință, astfel că, și în cazul în care documentele prezentate ar fi demonstrat realitatea și necesitatea acestor achiziții de servicii, contestatara nu ar fi avut drept de deducere pentru suma de X8 lei la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

e) SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL și SC RS SRL nu au avut angajați cu contract individual de muncă, SC W SRL a avut în perioada 01.01.2013-31.03.2013 un angajat cu funcția de programator cu timp parțial de muncă și un angajat cu funcția de inspector resurse umane cu timp parțial de muncă, iar SC TB SRL a avut în perioada 01.01.2013-01.04.2013 un angajat cu funcția de agent de vânzări cu timp parțial de muncă, un angajat cu funcția de referent marketing cu timp parțial de muncă și un angajat cu funcția de inspector resurse umane cu timp parțial de muncă.

f) Deși contractele nu prevăd plata vreunui avans societățile furnizoare emit facturi începând de la data încheierii contractului sau în zilele imediat următoare (de exemplu contractul cu SC N3 SRL a fost încheiat în 14.01.2013, iar prima factură a fost emisă tot în 14.01.2013, contractul cu SC W SRL a fost încheiat în 03.01.2013, iar prima factură a fost emisă în 04.01.2013, contractul cu SC NT SRL a fost încheiat în data de 09.01.2013, iar prima factură a fost emisă tot în 09.01.2013) fiind emise numeroase facturi cu valoarea totală sub 5.000 lei care au fost achitate în numerar, pe bază de chitanță.

Organul de soluționare nu poate primi apărarea petentei în sensul că nu-i pot fi imputate eventualele nereguli săvârșite de către furnizorii săi, întrucât potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 *„Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”*, legiutorul instituind o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție. De asemenea, așa cum s-a pronunțat și CJUE, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate.

În drept, sunt incidente și prevederile art. 72 și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, se reține că în cauză documentele prezentate de societatea verificată nu sunt de natură să justifice prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC N3 SRL, SC NT SRL, SC VRSG SRL și SC RS SRL, SC W SRL și SC TB SRL și obținerea de venituri

impozabile/taxabile din fructificarea serviciilor înregistrate ca achiziții de la aceste societăți, prin urmare, în mod legal organele fiscale nu au luat în considerare tranzacțiile înscrise în facturile emise de acestea.

Astfel, având în vedere constatările de mai sus, în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de X1 lei și pentru TVA suplimentară în sumă de X2 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/05.03.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/05.03.2019 de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de X lei, din care X1 lei impozit pe profit și X2 lei TVA.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.