



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații
2



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 3398/12.06.2019

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.02.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF/21.02.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.02.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL
CIF:
cu sediul în Arad
și sediul procesual ales la Cabinet de Avocat
jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG sub nr...../15.02.2019 și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF/19.02.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/28.02.2019

Societatea X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/07.01.2019 și Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /07.01.2019 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /07.01.2019 emis de către Activitatea de Inspecție

Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

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

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

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

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

*b) prin **decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.**”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR .../07.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR .../07.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:

Suma totala contestată este de **xxxxxx lei** și reprezintă:

- impozit pe profit în sumă de **xxxxx lei**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxxx lei**

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av. K, la dosarul cauzei fiind depusă, împuternicirea avocațială, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr..../07.01.2019 emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 10.01.2019, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR .../07.01.2019 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală solicitând admiterea contestației și revocarea/desființarea deciziei contestate pentru următoarele motive:

Arată că la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare a stat o singură principală deficiență privind sumele înscrise în facturile primite de petentă de la furnizorul S SRL care au fost tratate ca nedeductibile atât sub aspectul impozitului pe profit, cât și sub aspectul TVA, deficiență care, în opinia sa este infirmată pentru următoarele argumente faptice și legale:

Deși facturile emise de furnizorul S SRL au fost înlăturate în totalitate în ceea ce privește dreptul de deducere nu s-a contestat de către organele de inspecție fiscală realitatea serviciilor prestate care au fost efectiv prestate și au fost absolut necesare activității petentei.

În acest sens, arata că, X SRL a avut, în perioada verificată, calitatea de Antreprenor General la construirea a două blocuri de locuințe (R29 și R31) realizate de dezvoltatorii imobiliari BLOC 1.... SA și BLOC 2 SA în municipiul Oradea. În această calitate petenta s-a ocupat de organizarea, coordonarea și supervizarea din punct de vedere tehnic a tuturor activităților ce se derulau

În șantierele celor două blocuri, astfel că, realizarea tuturor acestor activități în două proiecte imobiliare de amploare a necesitat în mod obligatoriu personal tehnic de specialitate, respectiv ingineri de diverse specialități.

Or, arata că, în condițiile în care, petenta nu a avut personal tehnic propriu (ingineri) în vederea îndeplinirii atribuțiilor de antreprenor general asumate prin contractele încheiate cu beneficiarii aceasta a fost nevoită să subcontracteze activitățile tehnice specifice antreprizei în construcții cu furnizorul S SRL care a avut angajați în permanență mai mulți ingineri în diverse specialități și personal auxiliar de suport experimentat în domeniul antreprizei în construcții, astfel că, necesitatea achiziționării serviciilor tehnice furnizate de prestatorul S SRL este demonstrată.

Cât privește realitatea muncii prestate de personalul pus la dispoziție de furnizorul S SRL reprezentantul legal al petentei susține că aceasta rezultă din:

(1) sutele de documente prezentate ca anexe la facturile emise de furnizor (note de recepție a materialelor în șantier, procese-verbale de recepție a lucrărilor încheiate cu subexecutanții, procese-verbale de recepție a lucrărilor încheiate cu beneficiarii, situații de lucrări), care toate au fost semnate, pentru societatea X SRL, de către personalul tehnic pus la dispoziție de către furnizorul S S.R.L.: practic, absolut toate documentele aferente activitatilor din șantier au fost semnate, pentru antreprenorul general, de personalul tehnic pus la dispoziție de furnizorul S dovada incontestabilă a realității serviciilor furnizate de prestatorul în discuție.

(2) Împrejurarea ca beneficiarii lucrărilor (dezvoltatorii imobiliari) au recunoscut prestarea serviciilor de antrepriza generală prin faptul ca au recepționat lucrările executate în antrepriza și au plătit societății X SRL prețul aferent acestui serviciu; or în mod logic, în condițiile în care societatea petentă nu avea personal tehnic propriu, toate aceste servicii specifice de antrepriza generală nu puteau fi prestate decât de personalul tehnic pus la dispoziție de furnizorul S și

(3) dovada suprema în opinia petentei a realității prestării serviciilor o constituie însăși existența fizică a blocurilor executate în antrepriza; or, este evident ca aceste proiecte imobiliare complexe nu ar fi putut fi realizate fără ca activitățile din șantier să fie organizate, coordonate și supervizate de persoane de specialitate.

Concluzionând asupra celor de mai sus, se solicită organului de soluționare a contestației să constate faptul că, în condițiile în care din documentele prezentate echipei de control a rezultat **necesitatea și realitatea** serviciilor tehnice achiziționate de la furnizorul S S.R.L., nerecunoașterea dreptului de deducere a cheltuielilor înscrise în facturile emise de acest furnizor reprezintă în opinia reprezentantului legal al petentei un **abuz**, lipsit de o bază legală.

Totodată, se susține că, nerecunoașterea dreptului de deducere pentru întreaga valoare a facturilor emise de furnizorul S este și contrară logicii și bunului simț, întrucât ar însemna ca antrepriza în construcții a doua blocuri de locuințe s-ar fi făcut fără niciun fel de forță de muncă umană, iar veniturile obținute de petentă din activitatea de antrepriza s-ar fi generat fără niciun fel de cheltuieli de forță de muncă, ceea ce este absurd.

În continuare arată faptul că, deși organele de inspecție fiscală nu au avut niciun dubiu în ceea ce privește realitatea și necesitatea serviciilor achiziționate de la furnizorul S S.R.L., singurul motiv care ar fi determinat nerecunoașterea fiscală a tuturor facturilor primite de la acest furnizor a fost, în opinia sa, ***pura speculație*** ca s-ar fi facturat un număr prea mare de ore lucrate, iar această abordare este cu totul nedeontologică și încalcă flagrant obligația inspectorilor fiscali de a manifesta un rol activ și de a întreprinde toate demersurile necesare pentru ***stabilirea corectă a stării de fapt fiscale***.

Astfel, consideră ca echipa de control a încălcat principiul prevăzut de art.106 C.proc.fisc. privind obligația organului fiscal de a stabili baza de impozitare și creanța fiscală aferentă printr-o ***estimare rezonabilă, cât mai apropiată de situația de fapt***, întrucât nu este nimic rezonabil în a considera ca veniturile din activitatea de antrepriza generală au fost obținute fără nicio forță de muncă sau cheltuielile aferente forței de muncă.

În cazul din speță, afirmă că, echipa de control nu a avut nicio justificare de a recurge la abordări arbitrare, pentru că în condițiile în care Societatea X SRL și furnizorul S S.R.L. sunt entități afiliate, întinderea serviciilor prestate putea fi ușor verificată și determinată pe baza de probe certe obținute de la furnizor, fără a se recurge la speculații.

În acest sens, ar fi fost suficient ca echipa de control să solicite administratorului sau contabilului celor două societăți (care au același administrator și contabil) relații cu privire la numărul de ore lucrate lunar de personalul furnizorului, conform pontajelor și celorlalte documente interne ale prestatorului S S.R.L., pentru ca acestea să fie mai apoi confruntate cu numărul de ore facturate către petentă.

Cu toate că nu s-au solicitat informații suplimentare care să poată duce la stabilirea stării de fapt reale, reprezentantul legal al petentei arată că, s-a pus la dispoziție alături de punctul de vedere formulat față de Proiectul de RIF un Centralizator conținând date extrase din contabilitatea furnizorului S, din care rezultă, în opinia sa, fără dubiu că pe întreaga perioadă de derulare a contractelor de management de proiect, inginerie și asistență tehnică furnizorul a avut angajați de specialitate tehnică (în principal ingineri) în număr suficient pentru a asigura realizarea activităților de organizare și supervizare a șantierelor celor două proiecte imobiliare.

De asemenea, tot în Centralizatorul anexat punctului de vedere scris,

se arată că, au fost indicate datele extrase din statele de plata ale furnizorului S privind numărul de ore lucrate de fiecare salariat al sau pe parcursul fiecăreia din lunile de activitate în folosul petentei (salariaților adăugându-li-se și administratorul LZ care fiind la rândul său inginer s-a implicat activ la rândul său, zi de zi, în managementul activităților din șantier).

Astfel, conform petentei, concluzia care se desprinde din confruntarea datelor înscrise în Centralizator este aceea că, **per total numărul de ore lucrate de salariații și administratorul S** (în calitatea sa de inginer) **este în deplină concordanță cu numărul de ore facturate beneficiarului X SRL** și ca nu există, astfel, niciun fel de aspect de nelegalitate în ceea ce privește modul de întocmire a facturilor sau numărul de ore facturate.

În aceste condiții, dat fiind că furnizorul S a facturat petentei strict numai prestațiile efectiv realizate și orele efectiv lucrate de angajații existenți și de administratorul său (și nicidecum vreun surplus de activități care să nu poată fi atribuit vreunei persoane), nu înțelege relevanța faptului că furnizorul nu ar fi avut ingineri salariați exact în numărul stipulat în contractele încheiate.

Pentru toate aceste motive petenta solicită admiterea contestației sale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere aferente diferențelor bazelor de impozit de plata F-AR .../07.01.2019 încheiată la X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

- impozit pe profit în suma de xxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei

În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta X SRL în calitate de beneficiară a încheiat cu S SRL (asociat unic al societății petente) în calitate de prestator mai multe contracte de prestări servicii constând în asigurarea managementului de proiect precum și în servicii de inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor.

În baza Contractelor de prestare de servicii de inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor nr.../04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr...../01.08.2017 aferentă unor proiecte imobiliare, petenta a înregistrat în evidența contabilă, în perioada verificată, sume reprezentând contravaloarea servicii de la societatea S SRL pe care le-a considerat cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal și și-a exercitat

dreptul de deducere a TVA aferent, în baza contractelor de prestări servicii nr...../04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr..../01.08.2017.

În urma analizării datelor din programul informatic – solicitare documente din dosarul fiscal – revisal ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada derulării contractelor de prestări servicii, prestatorul nu a avut numărul necesar de specialiști cu care să poată onora clauzele contractuale.

Astfel, în considerarea prevederilor art. 11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu art.25 alin.1 și art.297 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au diminuat masa impozabilă a profitului și au respins petentei dreptul de deducere a TVA, după cum urmează:

- **cu suma de xxxxx lei** reprezentând cheltuieli și **TVA în suma de xxxxxx lei** pentru cheltuielile cu achizițiile de servicii contractate cu firma S SRL în baza contractului de prestări servicii nr..../04.02.2016 având ca obiect asigurarea managementului de proiect în scopul realizării obiectivului „AR” Oradea cu perioada de derulare 04.02.2016 – 31.12.2016.

- **cu suma totală de xxxxx lei** (xxxxx lei aferentă anului 2016 + suma de xxxxxx lei aferenta anului 2017) reprezentând cheltuieli și **TVA în suma de xxxxx lei** (10.431 lei aferentă anului 2016 + suma de xxxxx lei aferenta anului 2017) pentru cheltuielile cu achizițiile de servicii contractate cu firma S SRL în baza contractului de prestări servicii nr..../07.07.2016 aferent proiectului „A1” Oradea și a contractului de prestări servicii nr...../01.08.2017 aferent proiectului „A2” Oradea

- **TVA în sumă de xxxxx lei** aferentă perioadei 01.01.2018 – 30.06.2018

Având în vedere cele de mai sus organele de inspecție au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent anului 2016 și 2017, în conformitate cu art. 25, alin.(1) din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare procedând la stabilirea **pentru anul 2016 a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxx lei, iar pentru anul 2017 a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxxx lei.**

Totodată, în considerarea art.297 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar în suma totala de xxxxx lei aferentă cheltuielilor cu prestarile de servicii facturate de S SRL pentru care nu s-a justificat realitatea și că au fost destinate utilizării lor în folosul operațiunilor taxabile.

III. X SRL, cu sediul în Arad, Str....., Birou jud. Arad este înregistrată la O.R.C. sub nr. are cod unic de înregistrare

Referitor la impozitul pe profit în sumă de xxxxx lei și TVA in suma de xxxxx lei, provenite din prestarea de servicii facturată petentei de

către societatea S SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoare adăugată provenite din prestările de servicii, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în conturile de cheltuieli de exploatare deductibile la determinarea masei profitului impozabil contravaloarea unor achiziții de servicii de inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor, pentru care nu a prezentat documente justificative corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă, respectiv dovada faptului că pe perioada derulării contractelor prestatorul ar fi avut numărul necesar de specialiști cu care să fi putut onora clauzele contractuale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu serviciile de inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor în suma totală de xxxxx lei facturate de S SRL în baza contractelor de prestări servicii nr..../04.02.2016, nr..../07.07.2016 și nr...../01.08.2017 aferentă unor proiecte imobiliare și în baza prevederilor art.297 alin.4 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au respins petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei aferent perioadei verificate 01.01.2013 – 30.06.2018.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală petenta arată că a pus la dispoziție alături de punctul de vedere formulat față de Proiectul de RIF un Centralizator conținând date extrase din contabilitatea furnizorului S, din care rezulta, în opinia sa, fără dubiu că pe întreaga perioadă de derulare a contractelor de management de proiect, inginerie și asistență tehnică furnizorul a avut angajați de specialitate tehnică (în principal ingineri) în număr suficient pentru a asigura realizarea activităților de organizare și supervizare a șantierelor celor două proiecte imobiliare și în care au fost indicate datele extrase din statele de plată ale furnizorului S privind numărul de ore lucrate de fiecare salariat al său pe parcursul fiecăreia din lunile de activitate în folosul petentei (salariaților adăugându-li-se și administratorul LG este inginer și care s-a implicat activ în managementul activităților din șantier).

In drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,

cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

„ART.19 Reguli generale

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

ART. 25 Cheltuieli

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

În conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității

economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile la art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 297

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

a) operațiuni taxabile; [...]

ART.299

(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 ori 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. 319 [...],

coroborate cu pct. 67 alin.(1) și pct.69 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudență Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.[...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În

cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”

Astfel, se reține că și începând cu data de 01.01.2016 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății) cât și a cerințelor de formă, respectiv deținerea exemplarului original al facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/ servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../07.01.2019 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organul de soluționare a contestației constată că, organele de inspecție fiscală au diminuat masa impozabilă a profitului și au respins petentei dreptul de deducere a TVA aferentă unor cheltuieli cu achizițiile de servicii contractate cu firma S SRL în baza contractelor de prestări servicii nr..../04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr...../01.08.2017, motivat de faptul că, în urma analizării datelor din programul informatic – solicitare documente din dosarul fiscal – revisal ANAF s-a constatat că pe perioada derulării contractelor de prestări servicii, prestatorul nu avea numărul necesar de specialiști cu care să poată onora clauzele contractuale.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În ceea ce privește furnizorul S SRL, în perioada 2016 – 2018, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli de exploatare în suma totală de xxxxxx lei (xxxxx lei în anul 2016 și xxxx lei + xxxxxx lei în anul 2017) pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în suma totală de xxxxxx lei, reprezentând *prestări servicii inginerie și asistență tehnică*.

Astfel, potrivit documentelor prezentate de petentă, se reține că, X SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu S SRL (asociat unic al petentei), în calitate de prestator, contractele de prestări servicii de inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor nr.....04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr...../01.08.2017.

Potrivit acestor contracte, prestatorul s-a obligat să asigure prezența constantă pe șantierul beneficiarului, pe întreg parcursul programului de lucru din șantier, a unui număr de trei specialiști având calitatea și experiența necesară pentru coordonarea și supervizarea activităților din șantier.

Totodată, prestatorul s-a obligat să asigure prezența constantă pe șantierul beneficiarului și a unui număr de doi specialiști pentru prestări servicii recepționare cantitativă, calitativă, urmărire și punere în operă pe șantier în vederea realizării investiției. De asemenea, în cele trei contracte s-a prevăzut și faptul că toate serviciile ce fac obiectul acestora vor fi executate cu personalul, materialele, echipamentele și logistica prestatorului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma analizării datelor din programul informatic – solicitare documente din dosarul fiscal – revisal ANAF, pe perioada derulării contractelor de prestări servicii, prestatorul nu a avut numărul necesar de specialiști cu care să poată onora clauzele contractuale.

Față de această constatare a organelor de inspecție fiscală care a condus la stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale suplimentare prin decizia de impunere contestată, petenta a depus atât alăturat punctului de vedere formulat față de Proiectul de RIF, cât și în motivarea contestației un Centralizator conținând date extrase din contabilitatea furnizorului S SRL, în vederea justificării faptului că, pe întreaga perioadă de derulare a contractelor de management de proiect, inginerie și asistență tehnică, furnizorul a avut angajați de specialitate tehnică (în principal ingineri) în număr suficient pentru a asigura realizarea activităților de organizare și supervizare a șantierelor celor două proiecte imobiliare,

În considerarea susținerilor petentei din contestația formulată și a faptului că organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la acest document nici la Cap. VI pct. 2 „Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului” și nici în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației deși acest mijloc de probă a fost depus de petentă și în motivarea contestației, cu adresa nr./29.03.2019, DGRFP Timișoara, a solicitat AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală analizarea posibilității legale a efectuării unei cercetări la fața locului la prestatorul de servicii S SRL, în conformitate cu dispozițiile pct. 9.10. din ORDIN nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în scopul identificării concrete a modalităților de realizare de către S SRL a obiectului contractelor de prestări servicii nr...../04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr...../01.08.2017 încheiate cu

petentă, care a determinat emiterea de către firma X SRL a facturilor pentru care petenta pretinde diminuarea masei profitului impozabil și exercitării dreptului de deducere a TVA și pentru care în justificarea prestării efective a acestor servicii a depus în motivarea contestației Centralizatorul privind volumul de muncă prestat de personalul tehnic pus la dispoziție de furnizor.

Totodată, în temeiul prevederilor exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, cât și pentru diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea cheltuielilor pretinse în cazul achizițiilor realizate de petentă, s-a solicitat analizarea sub aspect fiscal a tuturor documentelor justificative deținute de petentă, inclusiv centralizatorul privind volumul de muncă prestat de personalul tehnic pus la dispoziție de furnizor, anexat de petentă în motivarea contestației, ca urmare a relației derulate de aceasta cu S SRL și completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației în sensul comunicării pentru fiecare tranzacție ce face obiectul cauzei deduse judecării – supusă inspecției fiscale – dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA din facturile analizate, respectiv majorarea masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor efectuate de petentă.

Cu adresa nr. ARG_AIF/ad/14.05.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/20.05.2019, AJFP Arad a transmis răspunsul său precizând că, în urma analizării documentelor justificative prezentate de petentă respectiv Centralizatorul privind volumul de muncă prestat de personalul tehnic pus la dispoziție de furnizor, „organele de inspecție fiscală consideră că aceasta putea executa lucrările cu personalul specializat angajat.”

Astfel, urmare constatării la fața locului efectuată la prestatorul de servicii S SRL finalizată prin Procesul verbal nr...../13.05.2019 reanalizând documentele prezentate de societate, unele dintre acestea doar la momentul constatării la fața locului, organele de inspecție au completat referatul cu propuneri de soluționare a contestației și au propus „ *admiterea contestației formulată de către X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare F-AR/07.01.2019 și implicit împotriva raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/07.01.2019.*”

Având în vedere cele mai sus precizate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației retine că, în condițiile în care, urmare constatării la fața locului efectuată la prestatorul de servicii S SRL finalizată prin

Procesul verbal nr...../13.05.2019 a rezultat faptul că pe toată durata de valabilitate a contractelor de prestări servicii inginerie și asistență tehnică în domeniul construcțiilor și instalațiilor nr...../04.02.2016, nr...../07.07.2016 și nr...../01.08.2017, prestatorul S SRL a avut numărul necesar de specialiști cu care să poată onora clauzele contractuale, constatările organelor de inspecție fiscală nu mai subzită, astfel că nu s-au constatat cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, serviciile achiziționate de petentă de la firma S SRL au fost destinate în scopul operațiunilor taxabile ale petentei, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru acordarea deductibilității la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA .

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect 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, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând opinia organelor de inspecție fiscală din cuprinsul adresei nr.ARG_AIFad/14.05.2019 întregită la DGRFP Timișoara sub nr.TMR_DGR/20.05.2019, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de **xxxxx lei** și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **xxxxx lei** prin Decizia de impunere F-AR nr. .../07.01.2019, cu consecința anulării totale a Deciziei de impunere F-AR nr. .../07.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de xxxxxxlei.*

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 alin. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

- **admiterea** contestației formulate de **X SRL** pentru suma totală de **xxxxxxxx lei** reprezentând:

- **xxxxxx lei** impozit pe profit și

- **xxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată

cu consecința anulării totale a Deciziei de impunere nr. F-AR .../07.01.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală pentru suma de xxxxxx lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- CAB. DE AVOCAT

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

DIRECTOR GENERAL,